

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO**  
**PROCESSUAL**

**ERICK MARQUES QUEDEVEZ**

**APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE  
JURÍDICA PREVISTO NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS PEDIDOS DE  
REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

**VITÓRIA**

**2017**

**ERICK MARQUES QUEDEVEZ**

**APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE  
JURÍDICA PREVISTO NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS PEDIDOS DE  
REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Processual da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na área de concentração Processo, Constituição e Justiça.

Orientador: Prof. Dr. Tárek Moysés Moussallem

**VITÓRIA**

**2017**

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)  
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

---

Q3a      Quedevez, Erick Marques, 1985-  
Aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil aos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais / Erick Marques Quedevez. – 2017.  
196 f.

Orientador: Tárek Moysés Moussallem.  
Dissertação (Mestrado em Direito Processual) –  
Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Brasil. [Código de Processo Civil (2015)]. 2. Execução fiscal. 3. Desconconsideração da personalidade jurídica. I. Moussallem, Tárek Moysés, 1973-. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 340

---

**ERICK MARQUES QUEDEVEZ**

**APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE  
JURÍDICA PREVISTO NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS PEDIDOS DE  
REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito Processual da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na área de concentração Processo, Constituição e Justiça.

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

---

**Prof. Dr. Tárek Moysés Moussallem**  
Universidade Federal do Espírito Santo  
(Orientador)

---

**Prf<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Cristiane Mendonça**  
Universidade Federal do Espírito Santo  
(Examinadora)

---

**Prof. Dr. Flávio Cheim Jorge**  
Universidade Federal do Espírito Santo  
(Examinador)

## **AGRADECIMENTOS**

A Jesus Cristo, fonte de Esperança, Paz, Alegria, Fé e Perseverança.

A minha esposa Laís pela compreensão e pelo apoio, sem os quais essa dissertação nunca teria ganhado vida. Te amo, até o fim!

Ao meu filho Erick, nascido poucos dias antes da conclusão desse trabalho e que é capaz de me fazer sorrir sem motivo e que me faz querer voltar logo para casa. Te amo guri, quero te ensinar tudo o que sei!

Aos meus pais, Mirian e Henrique e às minhas irmãs, Poly e Laís, pelo eterno amor e por todo apoio aos meus projetos de vida.

Ao Professor Tárek por toda confiança depositada e pela inspiração que fez brotar em mim uma paixão pelo construtivismo lógico-semântico.

À Professora Cristiane Mendonça com a qual, há mais de cinco anos, tenho o privilégio de, lado a lado, exercer a advocacia e que, desde a graduação, colabora profundamente com meus projetos acadêmicos.

Ao Professor Flávio Cheim pela imensa receptividade, pela colaboração e pelos conselhos para conclusão desse trabalho.

A toda minha família e a toda minha nova família (Tatão, Fabiene, Isac e Ester) porque sei que compartilham da minha alegria.

Aos meus amigos e irmãos na fé, essenciais em minha caminhada rumo ao prêmio da soberana vocação.

“Esforço-me para que eles sejam fortalecidos em seus corações, estejam unidos em amor e alcancem toda riqueza do pleno entendimento, a fim de conhecerem plenamente o mistério de Deus, a saber, Cristo. **Nele estão escondidos todos os tesouros da sabedoria e do conhecimento.**”

Cl. 2:2-3 - NVI

“O coração do que tem discernimento adquire conhecimento; os ouvidos dos sábios saem à sua procura.”

Pv 18:15 - NVI

“Tudo o que eu fizer, de fé ou esperança, se não estiver no amor, não irá permanecer. Embora seja grande, não é obra eterna.”

Palavrantiga

“E as coisas lindas são mais lindas / Quando você está / Onde você está”.

Nando Reis

## **RESUMO**

O presente estudo tem por objetivo avaliar a possibilidade aplicação do procedimento batizado de “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”, previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), à temática envolvendo os pedidos de redirecionamento de Execuções Fiscais fundados no art. 135 do Código Tributário Nacional e na Súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça. Para investigar a aplicabilidade do referido procedimento aos pedidos de redirecionamento, apresentamos os principais limites materiais e formais que devem ser seguidos pelos juízes ao criarem decisões dessa espécie. Para alcançar esse desiderato, apresentamos, inicialmente, as premissas teóricas que fundamentam a presente pesquisa e investigamos os influxos das regras de estruturas sobre o procedimento de enunciação jurídica, especialmente para demonstrar as consequências que uma enunciação defeituosa podem trazer para decisão de redirecionamento. Por fim, expusemos as razões que justificam a necessária aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais e indicamos as limitações desse procedimento quando aplicado às relações de natureza tributária.

## **ABSTRACT**

This study aims to evaluate the possibility application of procedure baptized of "incident of disregard of legal entity", foreseen by the articles 133-137 of the Code of Civil Procedure, to the issue involving the requests for redirection of tax executions based on article 135 of the National Tax Code and in the precedent number 435 of the superior court of justice. To investigate the applicability of this procedure to redirection requests, we present the main material and formal limits that must be followed by the judges that create such decisions. To reach this goal, we present, initially, the theoretical premises that support this research and we investigate the inflows of the rules of structures on the procedure of legal enunciation, especially to demonstrate the consequences that a defective enunciation can bring to redirection decision. Finally, we present the reasons that justify the necessary applicability of the incident of disregard of the legal personality to the requests for redirection of tax executions and indicate the limitations of this procedure when applied to relationships of a tax nature.



# SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	I
1. CONSIDERAÇÕES CIENTÍFICAS.....	1
1.1 Premissas Epistemológicas e Corte Metodológico .....	1
1.2 Babel jurídica.....	5
1.3 Sistema de Direito Positivo e Ordenamento Jurídico.....	12
1.4 Enunciação: a atividade criativa do direito. ....	15
1.6 Norma Jurídica: um assunto necessário.....	21
1.6.1 Norma Jurídica em Sentido Estrito e Incidência Jurídica.....	23
1.6.2 O Antecedente Normativo.....	27
1.6.3 O Consequente Normativo.....	28
1.6.4 Homogeneidade sintática x Heterogeneidade Semântica .....	28
1.6.5 Norma Jurídica Completa.....	30
2. NORMAS DE PRODUÇÃO JURÍDICA E MECANISMOS DE REVISÃO SISTÊMICA.....	32
2.1 Validade e Normas de Produção Jurídica .....	32
2.2 A Produção Normativa Ilícita como Ofensa à Norma de Competência e a Função Sancionatória do Direito .....	36
2.3 Normas de Produção Jurídica e Decisões Judiciais .....	44
2.4 Mecanismos de revisão sistêmica de normas gerais e abstratas.....	46
2.4.1 A revogação como mecanismo de revisão sistêmica.....	47
2.4.2 Mais um ajuste: normas de revisão sistêmica ou enunciados de revisão sistêmica? .....	52
2.5 Sobre as Normas de Competência que Disciplinam a Produção e a Revisão de Enunciados de Redirecionamento Executivo-fiscais. ....	58
3. RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS POR CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: DEFINIÇÃO DE RESPONSABILIDADE E ANÁLISE DOS LIMITES MATERIAIS DO EXERCÍCIO DA NORMA DE COMPETÊNCIA QUE DISCIPLINA A PRODUÇÃO DE DECISÕES DE REDIRECIONAMENTO .....	61
3.1 Discussões Preliminares .....	61
3.1.1 Relações, Relação Jurídica e Relação Jurídico-tributária .....	62
3.1.2 Os sujeitos de Direito da Relação Jurídico-Tributária: o critério pessoal da regra matriz de incidência .....	66
3.2 O sujeito passivo da relação jurídico-tributária.....	68

3.2.1 O sujeito passivo da relação jurídico-tributária em sentido estrito: o contribuinte .....	70
3.2.1.1 Assuntos Conexos: Contribuinte de Direito e Contribuinte de Fato, Tributos Diretos e Indiretos, Repercussão Jurídica e Repercussão Econômica e o Artigo 166 do CTN.....	73
3.3 O sujeito passivo da relação jurídico-tributária: Quem pode ser o responsável tributário? .....	83
3.4 Aspectos Materiais da Decisão de Redirecionamento (i): A Nova Relação Jurídico-tributária criada com o “Redirecionamento da Execução Fiscal” .....	86
3.5 Aspectos Materiais da Decisão de Redirecionamento (ii): A constituição do crédito tributário pela decisão jurisdicional que instaura a responsabilidade tributária. ....	91
3.6 Aspectos Materiais da Decisão de Redirecionamento (iii): É possível se falar em constituição de crédito tributário quando o antecedente da norma de responsabilidade contém um “fato ilícito”? .....	95
3.7 O redirecionamento da execução fiscal fundado no art. 135, inc. III, do CTN: redução do objeto investigativo e análise dos limites materiais da decisão de redirecionamento.....	101
3.7.1 A obrigação resultante do ato ilícito: o primeiro limite material da decisão de redirecionamento.....	102
3.7.2 As limitações temporais da decisão de redirecionamento: o segundo limite material da decisão de redirecionamento.....	105
3.7.3 Definição de “pessoalmente responsável” para fins de responsabilização dos sujeitos elencados no art. 135 do CTN .....	115
3.7.4 Culpa e Dolo no art. 135 do Código Tributário Nacional .....	121
3.7.5 Alcance das expressões “excesso de poderes” ou “infração de lei, contrato social ou estatutos” para fins de responsabilização tributária .....	124
3.8 A presunção extrajurídica criada pela Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça e sua incompatibilidade com o subsistema jurídico-tributário. ....	128
3.9 Da Impossibilidade de Aplicação do Art. 50 do Código Civil de 2002 às Relações Jurídico-Tributárias.....	138
4. APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA AOS PEDIDOS DE REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS .....	142
4.1 Influxos Constitucionais Sobre o Processo Civil e Sobre o Processo Tributário .....	142
4.2 A Pessoa Jurídica Empresarial Como Sujeito Distinto e Autônomo em Relação aos Seus Sócios.....	147
4.3 A previsão encartada no art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional Constitui Hipótese de Desconsideração da Personalidade Jurídica? .....	150

<i>4.4 A proteção ao patrimônio e os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.....</i>	<i>158</i>
<i>4.5 A Aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil ao procedimento de enunciação de decisões de redirecionamento de execuções fiscais.....</i>	<i>163</i>
<i>4.6 Das limitações de aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil ao procedimento de enunciação de decisões de redirecionamento de execuções fiscais.....</i>	<i>172</i>
<i>4.7 Da possibilidade de adoção de medidas cautelares contra o pretenso responsável tributário antes da finalização do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica .....</i>	<i>175</i>
<i>CONCLUSÕES .....</i>	<i>178</i>

## INTRODUÇÃO

Nos quadrantes da intersecção entre o Direito Processual e o Direito Tributário encontramos um expediente batizado pela doutrina e pela jurisprudência pátria de “Redirecionamento da Execução Fiscal”.

Por meio desse “redirecionamento da Ação Executiva”, a Fazenda Pública almeja superar a independência e a autonomia patrimonial existente entre a Pessoa Jurídica executada e seus sócios. A finalidade desta atuação do Fisco é clara: alcançar os bens de outras pessoas físicas ou jurídicas e, assim, satisfazer seu direito de crédito por meio de expropriação de patrimônio de sujeito distinto daquele que figurava como devedor na relação jurídica originária.

Em outras palavras: o redirecionamento permite que a Fazenda Pública efetue a cobrança de seus créditos tributários contra outro sujeito, diferente daquele que integrava o polo passivo da relação jurídico-tributária primitiva<sup>1</sup>.

A temática do redirecionamento da execução fiscal não é nova. A Fazenda Pública, já há muito tempo, em determinadas situações, busca atingir não só o patrimônio da pessoa jurídica contribuinte, mas, também, os bens daqueles que tem alguma relação jurídica ou econômica<sup>2</sup> com o devedor originário.

Fixado o quadro da questão, o estudo aqui proposto pode ser subdividido em dois grandes focos de investigação. Em ordem de importância, o primeiro deles trata, justamente, dos aspectos ligados ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal daqueles que, por alguma razão, são alçados à condição de devedores de créditos tributários a respeito dos quais, até aquele momento, não integravam a relação jurídica obrigacional.

---

<sup>1</sup> Como termos oportunidade de demonstrar, é possível que seja instaurada a relação jurídico-tributária de responsabilidade sem que, em momento pretérito, tenha existido a relação jurídica entre o sujeito que pratica a hipótese de incidência tributária e o Fisco.

<sup>2</sup> Embora, como demonstraremos, não seja a relação econômica o elemento causal que permite a responsabilização de outros sujeitos de direito.

O segundo centro de atenções, que por razões lógicas de exposição do tema será o primeiro a ser abordado, diz respeito às possibilidades de responsabilização de terceiros<sup>3</sup> por créditos tributários. Com isso objetiva-se traçar um perfil das hipóteses normativas que implicam a consequência de “ser, na qualidade de terceiro, responsável pelo adimplemento de crédito tributário”.

Pelo fato de o Brasil constituir um Estado de Direito, a responsabilização de terceiros por créditos tributários, deve ser feita nos estritos limites prescritos pelo sistema de direito positivo. No atual sistema normativo não é difícil encontrar quais enunciados de cunho processual-constitucional que, já sugerem algum tipo de influxo quando ocorrer o redirecionamento, são eles: i) o devido processo legal, ii) o contraditório e; iii) a ampla defesa, todos eles alçados ao nível de normas constitucionais:

Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Apesar de se tratar de noção fundamental em nosso sistema de direito positivo, não é raro encontrarmos decisões que determinam o redirecionamento da execução fiscal antes de devidamente observados os princípios processuais em voga. Com frequência, os sócios de pessoas jurídicas que são rés em execuções fiscais têm visto seu patrimônio pessoal ser constrito de maneira abusiva e ilegal a partir de decisões que não observam princípios protetivos de cunho patrimonial tão caros ao Estado de Direito.

Para termos ideia da gravidade dos efeitos do redirecionamento em sede de execuções fiscais é preciso ter em mente que o regime jurídico privilegiado a que está submetida a Fazenda Pública impõe, mesmo com o ajuizamento de embargos

---

<sup>3</sup> Também teremos a oportunidade de explicitar que o termo “responsabilização de terceiros” é redundante para tratar de responsabilidade tributária. Contudo, neste momento inicial, nos valem da expressão sem maiores prejuízos ao discurso descritivo.

do devedor, marcha processual contínua de atos executivos. Não há na Lei de Execuções Fiscais [Lei n. 6.830/80] dispositivo que permita suspender o feito executivo em decorrência da apresentação de defesa pelo executado<sup>4</sup>.

Com isso, ao ser determinado o redirecionamento da execução fiscal para os sócios, gerentes ou administradores, o patrimônio destas pessoas ingressa, imediatamente, na alça de mira da Fazenda Pública. Assim, antes mesmo de serem prestigiados os princípios fundamentais de cunho processual-constitucional — devido processo legal, contraditório e ampla defesa — os novos devedores se encontram na mesma posição de desvantagem em que se encontrava a pessoa jurídica originariamente devedora.

Diante desse regime privilegiado de execução, é fácil notar os efeitos gravosos que o redirecionamento da ação de cobrança contra outras pessoas [físicas ou jurídicas] podem causar.

Dizemos isso porque, ainda que no curso da execução fiscal os novos devedores possam exercer seu direito de defesa por meio de embargos ou de exceção de pré-executividade, os atos constritivos de patrimônio também terão normal prosseguimento. A partir da análise desse quadro, é nítido que a decisão que defere o pedido de redirecionamento da execução fiscal para, só depois, determinar a citação dos novéis devedores para fins de exercício do regular direito de defesa, precisa sofrer uma releitura sob os influxos constitucionais e processuais que permeiam essa temática.

A importância da colocação sobressai quando se considera a absoluta distinção entre a personalidade jurídica da Sociedade Empresária e a personalidade jurídica de seus sócios, bem como a autonomia patrimonial existente essas duas classes de sujeitos.

---

<sup>4</sup> Apesar disso, a jurisprudência vinha aplicando, de forma subsidiária, o revogado art. 739-A, do CPC/73 (atual art. 919 do CPC vigente), às execuções fiscais. Com isso, permite-se, em situações excepcionais, a suspensão da marcha de atos executivos enquanto se discute a matéria de defesa manejada pelos embargantes.

Desse modo, quem contrata com a Pessoa Jurídica Empresarial “X” contrata com ela e não com seus sócios. Por conseguinte, é o patrimônio daquela [e não dos sócios integrantes] que responde pelas obrigações contraídas pelo ente empresarial personificado. O mesmo raciocínio se aplica às relações jurídico-tributárias.

Esse breve delineamento da questão já é suficiente para suscitar a relevância do corte metodológico aqui adotado.

Isso porque, como demonstraremos em momento próprio, a adoção desse procedimento em matéria tributária deve ser feita sob enfoque distinto, levando em consideração toda a disciplina jurídico-positiva aplicável às relações dessa natureza. O direito tributário, por disciplinar a expropriação de patrimônio por parte do Estado e em detrimento do indivíduo, é marcado por um conjunto de normas que privilegiam, sobremaneira, os princípios da certeza e da segurança jurídica. Não por outra razão, encontramos nesse ramo do direito elevado número de normas com o nítido intuito de proteger o contribuinte contra investidas arbitrárias do Estado e, concomitantemente, restringir a atuação do ente público aos estritos ditames legais.

Torna-se, então, necessária a adoção de um empreendimento científico que investigue os influxos desse regime jurídico peculiar no curso da Ação Executiva-fiscal, com o objetivo de estabelecer contornos mais precisos na temática do Redirecionamento da Execução Fiscal, em consonância com os primados constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Com o objeto de zelar pelo rigor do processo de produção de conhecimento, é oportuno, nesse exato instante, expor que quando se faz referência aos termos “redirecionamento da execução fiscal” ou “responsabilização de terceiros por créditos tributários”, não houve a necessária delimitação linguística do sentido que se atribui a essas expressões.

Ainda que se tivesse o objetivo de tratá-las como sinônimas, tal fato deve ser, suficientemente, esclarecido àqueles que pretendem ingressar nas construções de sentido que serão formuladas ao longo destes escritos. Esse fato se tornará mais

evidente quando chegar o momento de evidenciar as diversas acepções que, tanto o “redirecionamento” quanto a “responsabilização” podem assumir.

Nesse contexto, reputa-se como indispensável, tanto a este, quanto a qualquer outro estudo que se pretenda adjetivar de científico, que haja séria preocupação com a linguagem. É a linguagem que instaura a paz, mas também é ela quem põe fim à calma e cria confusões de discurso que, com maior labor do cientista, seriam perfeitamente evitáveis.

Pela vital importância que a linguagem exerce na construção do saber que se pretende científico, destinar-se-á, capítulo específico — o primeiro — deste trabalho para fixar premissas epistemológicas que permitirão rígido controle sobre a linguagem descritiva doravante produzida.

Tratar-se-ão de assuntos cujas noções são de grande valia para todo conhecimento científico produzido e, neste caso específico, para a dogmática jurídica. Dessa forma, antes mesmo de se iniciarem os tratos descritivos acerca do redirecionamento da execução fiscal e da responsabilização dos sócios por créditos tributários, fixaremos os pilares que servirão de apoio para o estudo do objeto eleito, a fim de que as ideias aqui defendidas respeitem princípios lógicos e, de fato, contribua para reduzir as complexidades do direito positivo.

Advertimos, então, que parte desse trabalho não consubstanciará, propriamente, nenhum tipo de inovação, mas, tão somente, a exposição de fundamentos sólidos já lançados por grandes juristas que nos precederam. Poder-se-ia questionar o porquê de trazer teorias, tão bem desenvolvidas por tais pensadores, para este trabalho, já que, suas obras são acessíveis a todos.

Essa pergunta nos deixaria encabulados. Mas, somente se, de fato, a Teoria Geral do Direito tivesse, de modo geral, o apreço merecido por todos aqueles que se debruçam sobre o direito positivo. Isso, contudo, não ocorre. E, é por não ocorrer, que surgem pseudoproblemas científicos que roubam nossas energias e nos levam do nada para o lugar algum.



Por isso, o cuidado que tivemos neste trabalho foi, justamente, o de expor alguns elementos teóricos que julgamos necessários para fixar as bases sobre as quais a produção de enunciados descritivos, com pretensões científicas, deve se assentar.

É justamente pela importância que as bases científicas possuem que justificamos nossa opção metodológica que consiste, em primeiro lugar, fixar o referencial teórico utilizado neste trabalho e, só então, iniciar o estudo do ordenamento jurídico brasileiro propriamente dito.

Após tratarmos das considerações científicas que nortearão o desenvolvimento das ideias aqui expostas, trataremos sobre o intrigante tema da produção normativa, bem como sobre o tema da validade dos enunciados jurídicos. Neste ponto, estabeleceremos em que consiste a norma de produção jurídica e a importância de conhecê-la para a determinação da validade dos enunciados insertos no sistema de direito positivo.

Este ponto servirá, também, como apoio para compreendermos alguns elementos da produção jurídica que disciplina a produção das decisões de redirecionamento de execuções fiscais. Como será demonstrado, a norma de competência que autoriza a produção desse tipo de decisões judiciais possui limites formais e materiais que devem ser respeitados, sob pena de abrir-se caminho para o reconhecimento da invalidade da decisão judicial que, eventualmente, tenha destoadado de seus limites.

Para preencher os limites materiais da norma de competência que disciplina a produção de decisões de redirecionamento, será necessário identificar os enunciados jurídicos que tratam da responsabilidade tributária de terceiros. Por constituir questão nodal deste trabalho, é indispensável que sejam expostas as hipóteses em que o direito positivo autoriza a responsabilização de quem, até então, não era devedor.

Por corte metodológico, trataremos, concretamente, das hipóteses que, de forma mais recorrente, são utilizadas para fundamentar as decisões de redirecionamento, dentre as quais se destacam: i) a previsão encartada no art. 135, inc. III, do Código

Tributário Nacional e; ii) a possibilidade de redirecionamento com base na Súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça.

Essa análise acerca do perfil da responsabilidade tributária no sistema de direito positivo brasileiro se faz necessária pelo fato de que o redirecionamento da execução fiscal pressupõe a ocorrência de alguma das situações que constituam o terceiro como novel devedor. Por essa razão, sobressai a relevância de se conhecer as hipóteses jurídico-positivas que, eventualmente, alterarão o destinatário dos atos constitutivos de patrimônio praticados pelo Estado-juiz.

Como expressamos, por corte metodológico, restringiremos o foco de análise às situações que elencamos. Isso não significa, porém, que essas seriam as únicas hipóteses de responsabilidade tributária existentes no sistema de direito positivo. Ao contrário, existem diversas outras, mas, pela opção adotada, optamos por excluí-las do espectro de investigação.

Findadas todas as etapas anteriores, estarão postas as bases para se iniciar o labor científico sobre os enunciados prescritivos que disciplinam a forma como deve ser produzida a decisão de redirecionamento, mais especificamente, quanto ao procedimento que deve ser adotado a fim de incluir novo devedor como sujeito passivo responsável por débitos tributários. Aqui, identificaremos os limites formais que devem ser observados pelos juízes produtores de decisões de redirecionamento.

Como já alertado anteriormente, falar de redirecionamento executivo remete o sujeito cognoscente às instâncias constitucionais de tutela do direito de propriedade. A relação entre os enunciados constitucionais que tratam da forma como a expropriação de patrimônio deve ser conduzida e a forma como o instituto do redirecionamento executivo-fiscal tem sido aplicado é umbilical, de modo que não se pode desconsiderá-las nesta empreitada.

Nesse contexto, ressalta-se que o ano de 2015 foi marcado pela publicação de um importante veículo introdutor de normas no ordenamento jurídico brasileiro. Trata-se

da Lei n.º 13.105/2015 que veicula o Novo Código de Processo Civil, em substituição ao Código que estava vigente desde o ano de 1973.

A relevância da nova codificação processual para o presente trabalho surgiu por ter sido destinado capítulo específico para tratar “Do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”. Apesar de a execução fiscal possuir disciplina própria, notadamente a Lei n.º 6.830/80, por prescrição da própria Lei de Execuções Fiscais, o Código de Processo Civil deve ser aplicado subsidiariamente aos feitos que versem sobre cobrança da dívida ativa das diversas fazendas públicas.

Por outro lado, conquanto seja permitida a utilização do Código de Processo Civil de forma subsidiária, questão nitidamente distinta é saber se o incidente de desconsideração é de observância obrigatória em redirecionamentos executivo-fiscais.

Em caso positivo, será necessário descrever, também, como deve ser a aplicação do incidente de desconsideração e se deve haver algum tipo de modificação quanto tal procedimento for aplicado de forma subsidiária à Lei de Execuções Fiscais.

## 1. CONSIDERAÇÕES CIENTÍFICAS

### *1.1 Premissas Epistemológicas e Corte Metodológico*

Nosso objeto de estudo são os enunciados de direito positivo, válidos e vigentes no Estado Brasileiro, que versem sobre a temática do redirecionamento da execução fiscal ou que produzam influxos sobre essa matéria.

Elegemos, desde logo, como alvo de investigação: i) a Constituição Federal de 1988, relativamente aos enunciados que disciplinam a proteção ao direito de propriedade; ii) o Código Civil de 2002, na parte que trata da desconsideração da personalidade jurídica empresarial; iii) o Código Tributário Nacional, quanto às hipóteses de responsabilização por créditos de natureza tributária previstas no seu art. 135, inc. III, e, por fim; iv) o Novo Código de Processo Civil, notadamente na parte dedicada ao “incidente de desconsideração da personalidade jurídica”.

É importante consignar que essa secção é necessária por imposição do próprio discurso científico. Dado o vasto número de enunciados existentes em determinado sistema de direito positivo, bem como a sucessão de enunciados no tempo, não é viável, para fins de compreensão, iniciar uma abordagem científica sem antes delimitar o objeto a ser analisado. Antes, é necessário traçar nosso corte metodológico. Não fosse assim, tornar-se-ia impossível o estudo do objeto eleito.

Sobre o assunto, é precisa a lição do Professor Tárek Moysés Moussallem:

Corte metodológico é ato linguístico delineador da linguagem objeto de estudo. Vale ressaltar que a aludida incisão ocorre mediante processo de abstração, operação linguística consistente em prescindir partes de um todo. Ademais, esta separação é medida arbitrária do sujeito cognoscente. Não se encontra sujeita a contestações. É pressuposto epistemológico.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 11.

Ao realizar o corte metodológico, o sujeito cognoscente constrói nova classe de objetos, a saber: objetos estudados e objeto não estudado, criando-se duas classes complementares. Com isso, exclui-se da análise científica toda as demais porções do direito, reduzindo o amplíssimo campo objetual, cujo estudo unificado e completo seria inviável.

Importante salientar que, apesar de traçarmos o referido corte por exigência da construção do saber científico, essa secção se processa apenas para fins de estudo. O direito positivo constitui um todo indecomponível e sua análise seccionada é admitida para possibilitar sua investigação com maior destreza. Portanto, a partir do corte que traçamos em nosso objeto, será possível construir um novo nível de linguagem.

Trata-se de uma linguagem de sobrenível, cuja função é descrever seu objeto de estudo que, por vezes, também é constituído de linguagem, como é o caso do direito positivo. Embora tanto o objeto de estudo, quanto a sua descrição, sejam constituídas em linguagem, os dois sistemas não se confundem. Pela clareza da explicação, reproduzimos os dizeres de Luiz Alberto Warat:

Estudando uma certa linguagem (L1), temos que contar com outra linguagem (L2), para nela formular os resultados da análise da linguagem L1. L1 é chamada linguagem-objeto e L2 metalinguagem. A necessidade de estabelecer esses dois níveis de linguagem surge quando tomamos como objeto de reflexão a própria linguagem. [...] Necessita-se, então, de outro nível de linguagem, a partir do qual se possa fazer uma investigação problematizadora dos componentes e estruturas da linguagem que se pretende analisar<sup>6</sup>.

Pois bem, nossa linguagem-objeto (L1) é a secção do direito positivo sobre a qual recairá nossa investigação. Como fixado anteriormente, o corte metodológico que elegemos extraiu as porções do direito positivo que, por estarem ligadas à disciplina do redirecionamento da execução fiscal, interessam ao nosso tema. O resultado dessa análise será formulado em enunciados descritivos, constituindo um novo nível de linguagem (L2).

No que toca ao método de abordagem, zelaremos pela análise dogmático-jurídica do direito positivo. É o método que estabelece o caminho que o cientista percorrerá

---

<sup>6</sup> WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1984, p. 48.

para fundamentar suas conclusões. Apoiaremos, assim, a produção dos enunciados na lógica jurídica, buscando extrair os significados dos enunciados prescritivos que nos dispusemos a estudar, bem como as respectivas consequências dessas significações sobre o redirecionamento da ação executivo-fiscal e sobre o novel incidente de desconsideração da personalidade jurídica, que constituem o objeto central de investigação.

Por ser momento oportuno, esclarecemos que, para garantir a pureza do discurso a ser produzido, rechaçamos preocupações com aspectos externos ao direito positivo. Embora reconheçamos a influência dos demais subsistemas (política, economia, filosofia, ética) sobre a criação da linguagem-objeto deste trabalho, toda essa influência é exterior e anterior ao próprio direito posto, portanto não interessa à Ciência do Direito. Kelsen é enfático nesse ponto:

Quando a Teoria Pura do direito empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza de seu objeto<sup>7</sup>.

No mesmo sentido Norberto Bobbio:

Ora, a característica fundamental da ciência consiste em sua *avaliatividade*, isto é, na distinção entre juízos de fato e juízos de valor e na rigorosa exclusão destes últimos do campo científico: a ciência consiste somente em juízos de fato. O motivo dessa distinção reside na natureza diversa desses dois tipos de juízo: o juízo de fato representa uma tomada de conhecimento da realidade, visto que a formulação de tal juízo tem apenas a finalidade de informar, de comunicar a outro minha constatação; o juízo de valor representa, ao contrário, uma tomada de posição frente à realidade, visto que sua formulação possui não a finalidade de informar, mas de influir sobre o outro, isto é, de fazer com que o outro realize uma escolha igual à minha e, eventualmente, siga certas proposições minhas.<sup>8</sup>

Ressaltamos a preocupação com a pureza do discurso, principalmente, em razão de argumentos extrajurídicos que têm sido expostos pelas diversas Fazendas Públicas para permitir a inclusão de novos devedores no bojo das ações de cobrança de

---

<sup>7</sup> KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. São Paulo: Martin Fontes. 1998, p. 1.

<sup>8</sup> BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995, p. 135.

créditos tributários. Apesar de haver vários fundamentos para justificar o redirecionamento dos feitos executivo-fiscais, só nos interessam aqueles que se fundamentam nas prescrições originadas no direito posto. Os demais, se mencionados, o serão para expor suas deficiências.

Um desses fundamentos, por exemplo, são as supostas presunções suscitadas pelo Fisco e aplicadas pela jurisprudência. Muitas delas não encontram autorização no direito positivo e representam meras construções intelectivas do interprete.

Nesse contexto, o rigor científico mencionado em linhas anteriores tem como escopo viabilizar a construção de enunciados descritivos livres de impregnações extrajurídicas. Trata-se, aqui, dos pressupostos epistemológicos adotados no presente trabalho, como bem observado por Maria Helena Diniz:

[...] *epistemologia jurídica*, que, no sentido estrito, tem a incumbência de estudar os pressupostos, os caracteres do objeto, o método do saber científico e de verificar suas relações e princípios. Nesse sentido, a *epistemologia jurídica* é a *teoria da ciência jurídica*, tendo por objetivo investigar a estrutura da ciência, ou seja, visa o estudo dos problemas do objeto e método da ciência do direito, sua posição no quadro das ciências e suas relações com as ciências a fins.<sup>9</sup>

Por fim, advertimos que serão abordadas decisões judiciais sobre a temática do redirecionamento, com o propósito de identificar os posicionamentos dos tribunais superiores sobre o tema, bem como os fundamentos de tais decisões e submetê-las ao crivo do direito positivo.

Por outro giro, recorreremos à doutrina, quando julgarmos necessário, para demonstrar posicionamentos divergentes ou para reforçar a argumentação que será exposta. Como já dito, também daremos especial atenção à Teoria Geral do Direito, com o manifesto objeto de melhor fundamentar as conclusões a que chegaremos.

---

<sup>9</sup> DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 6.

## 1.2 Babel jurídica

“Vinde, desçamos e confundamos ali a sua linguagem, para que não entendam a linguagem um do outro”<sup>10</sup>.

No trecho acima, extraído do livro de Gênesis, a história bíblica relata o momento em que os homens se reuniram com o intuito de construir uma torre, tão alta que tocassem os céus. Segundo a tradição bíblica, Deus, para obstar o empreendimento humano, “confundiu-lhes a língua” de modo que, a partir de então, um não mais compreendia o que o outro dizia. À cidade onde o relato se passou, deu-se o nome de Babel.

Os juristas nunca se reuniram para erguer um empreendimento que tocassem os céus, mas, experimentaram uma maldição semelhante quando se voltaram à construção do conhecimento científico. A linguagem que utilizamos é nebulosa, levando-nos a não compreendermos uns aos outros, criando-se confusões artificiais que, não raramente, poderiam ser superadas — ou, ao menos, reduzidas — pela purificação do discurso descritivo.

Por tais razões, o seguinte alerta de Wittingstein deve ser levado em consideração por aqueles que pretendem, com seriedade, se debruçar sobre o direito positivo:

A linguagem mascara o pensamento. [...]  
Os acordos tácitos para a compreensão da linguagem corrente são enormemente complicados.  
As proposições e questões que têm sido escritas acerca de temas filosóficos não são, na sua maior parte, falsas, mas sem sentido. Não podemos por isso responder a questões desse gênero, mas apenas estabelecer sua falta de sentido. As proposições e questões dos filósofos fundamentam-se na sua maior parte, no facto de não compreendermos a lógica da nossa linguagem.  
(Elas são do gênero da questão de saber se o bem é mais ou menos idêntico que o belo).  
E não é surpreendente que os mais profundos problemas *não* são de todo problemas.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> **Bíblia Sagrada**. Português. Sociedade Bíblica Britânica. Gênesis 11-7. Disponível em: <https://www.bibliaonline.com.br/tb/gn/11/9>+. Acesso em: 26 nov. 2016.

<sup>11</sup> WITTINGSTEIN, Ludwig. **Tratado Lógico-Filosófico**. 3.<sup>a</sup> ed. Trad. M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2002. p. 52-53.



A situação aqui descrita também não passou despercebida por Genaro R. Carrió:

Pienso que en parte no desdeñable las disputas entre los juristas están contaminadas por falta de claridad acerca de cómo deben tomarse ciertos enunciados que típicamente aparecen en la teoría jurídica. Mientras no se ilumine este aspecto del problema quedará cerrada toda posibilidad de superar los múltiples desacuerdos que tales enunciados geran. [...] Obtener claridad acerca de esto no es, por cierto, condición suficiente para eliminar o desacuerdo, pero sí, condición necesaria.<sup>12</sup>

A razão pela qual problemas dessa natureza ocorrem está vinculada à pouca importância que, costumeiramente, atribuímos à linguagem. Preocupamo-nos tanto com a formulação de ideias novas sobre o direito positivo que nos esquecemos do papel fundamental que as palavras exercem no processo comunicacional e, também, como seu estudo pode contribuir para reduzir as complexidades dos objetos ao nosso redor.

A linguagem não permite o acesso à realidade, ela é a própria realidade. É o instrumento por meio do qual o homem constrói o conhecimento. Seu estudo não propicia, apenas, o melhor intercâmbio de informações, mas também permite exercer controle mais rigoroso sobre o que é produzido. Essa constatação é atribuída à corrente lógico-epistemológica conhecida como Positivismo Lógico.

Sobre o assunto, Luiz Alberto Warat:

Os positivistas lógicos sustentam a ideia de que o conhecimento pode ser obscurecido por certas perplexidades de natureza estritamente linguística. Uma linguagem defeituosa pode, assim, em muitas circunstâncias, por si só, proporcionar-nos um quadro distorcido de nossas preocupações cognitivas. [...] Nessa ordem de ideias, Positivismo Lógico, realça o rigor discursivo como o paradigma da ciência, ou seja, a produção de um discurso científico requer uma análise preliminar dos termos da linguagem.<sup>13</sup>

Essa nova corrente epistemológica tem suas origens no chamado Círculo de Viena. Foi essa a denominação dada a um grupo de estudiosos que se reunia, periodicamente, durante o início do século XX, na cidade que deu nome ao

<sup>12</sup> CARRÍO, Genro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. Cuarta edición, corregida y aumentada. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. p. 25

<sup>13</sup> WARAT, 1984, p. 37, nota 7.

movimento. Os precursores do movimento foram Hans Hahn, Phillip Frank e Otto Neurath, mas foi após a chegada de Moritz Schlick que o Círculo ganhou maior expressão.

O Positivismo Lógico também é conhecido como Neopositivismo Lógico, Empirismo Contemporâneo, Empirismo Analítico ou Filosofia Analítica. Paulo de Barros Carvalho nos lembra que uma notável característica desse grupo de estudiosos era a redução da “Epistemologia à Semiótica, compreendida esta como teoria geral dos signos, abrangendo todo e qualquer sistema de comunicação [...]”<sup>14</sup>. Essa é a razão da importância que o grupo conferia à linguagem para a construção do saber científico.

Com essas ligeiras colocações, levamos o leitor à abordagem de um tema que, cada vez mais, tem tomado destaque no âmbito das ciências em geral e, em especial, na dogmática jurídica. Cuida-se do essencial papel que a linguagem ocupa dentro do processo de construção do conhecimento científico<sup>15</sup>.

Neste trabalho, utilizaremos o vocábulo *linguagem* como a capacidade do ser humano de se comunicar por meio de signos. Essa comunicação, por seu turno, pode ser dar com base na utilização de signos dos mais diversos tipos, tais como gestos, imagens, sons, sinais de fumaça. Para nós, o mais relevante sistema de signos é a língua, compreendida como sinônima de código idiomático (como o Português, Francês, Alemão, dentre outros), dada sua riqueza e múltiplas possibilidades de arranjos que oferece.

Por longa data se pensou que as palavras tinham uma conexão essencial com seu significado, como se houvesse uma relação metafísica entre a realidade e o símbolo utilizado para referenciar o real. A relação entre o signo e seu significado, no

---

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009, p.21.

<sup>15</sup> Não queremos dizer, por óbvio, que a linguagem somente possui importância no âmbito da produção de enunciados descritivos com pretensões científicas. A linguagem é, como demonstraremos pouco adiante, elemento constituinte da própria realidade humana. Ao enfatizarmos a sua importância dentro do contexto científico, o fazemos por ser esse o extrato do conhecimento que, aqui, nos interessa. Não há desprezo, portanto, quanto à indispensável função da linguagem para existência da própria cultura.

entanto, é inteiramente arbitrária, de modo que inexiste qualquer vínculo de essência entre ambos<sup>16</sup>.

Ferdinand de Saussure ao se debruçar sobre os componentes da estrutura do signo, definiu-o como uma entidade bifásica. De um lado temos o significante (ou imagem acústica) e de outro temos seu conteúdo conceitual (significado). O termo “imagem acústica” (chamado significante) para Saussure seria a impressão psíquica que surge em nossa mente a partir do signo:

O signo linguístico une não uma coisa e uma palavra, mas um conceito e uma imagem acústica. Esta não é o som material, coisa puramente física, mas *impressão (empreinte) psíquica desse som, a representação dele nos dá o testemunho de nossos sentidos*; tal imagem é sensorial [...].<sup>17</sup> (Grifo nosso)

O conceito (significado), por outro lado, diz respeito à ideia que o signo desperta em nossa mente. É algo mais subjetivo, relacionado aos “fatos da consciência”<sup>18</sup>.

Temos, então, segundo Saussure, o caráter bifásico do signo. Como uma única moeda possui, de um lado, a indicação de seu valor (coroa) e, de outro, um rosto (cara), bifásico também é o signo: de um lado o significante e, de outro, o significado.

Importante enfatizar que, embora Saussure indique que a “imagem acústica” (por ele denominada “significante”) se trate da representação mental de um objeto do mundo real ou imaginário, não se quer afirmar, neste trabalho, haver qualquer relação entre essa impressão psíquica e o objeto real. Toda a vinculação entre significante e significado ocorre na mente do sujeito cognoscente, é inteiramente psíquica<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> Saussure nos ensina que: “O laço que une o significante ao significado é arbitrário ou então, visto que entendemos por signo o total resultante da associação de um significante com um significado, podemos dizer mais simplesmente: o signo linguístico é arbitrário. Assim, a ideia de ‘mar’ não está ligada por relação alguma interior à sequência de sons m-a-r que lhe serve de significante; poderia ser representada igualmente bem por outra sequência, não importa qual; [...]”. In: SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**. 20. ed. São Paulo: Cultrix, 1999, p. 81-82.

<sup>17</sup> Ibid, 1999, p. 80, nota 13.

<sup>18</sup> SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**. 20. ed. São Paulo: Cultrix, 1999, p. 19.

<sup>19</sup> Quanto a este ponto, cabe uma observação relativa ao pensamento de Saussure. O Curso do linguista Suíço é oscilante quanto à aproximação da corrente denominada “representacionista”, que segundo Elisângela Nogueira Teixeira e Helena Franco Martins não designa “propriamente uma teoria da linguagem. O termo tem sido aplicado em referência à concepção de linguagem que em

Alertamos que existe evidente descompasso entre os estudiosos acerca da nomenclatura de cada um desses elementos, bem como ao próprio fato de serem dois ou três os componentes da relação s gnica. Apesar de termos exposto a noção primordial do signo linguístico com fundamento no *Curso de Linguística Geral*, de Ferdinand Saussure, adotaremos, aqui, a mesma nomenclatura utilizada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> que, com base na terminologia de Edmund Husserl, indica a natureza trifásica do signo da seguinte forma:

- i) Suporte físico: É o elemento material do signo, a palavra falada ou escrita (som ou marcas de tinta no papel);
- ii) Significado: É o elemento externo do signo, o objeto a que ele se refere, de existência real ou imaginária (seria o significante/imagem acústica na terminologia de Saussure) e;
- iii) Significação: É a ideia que o signo produz na mente do indivíduo (correspondente ao conceito/significado na terminologia do linguista Suíço).

A opção pela terminologia acima indicada se d  por razões de ordem didática, uma vez que boa parte dos autores que serão citados neste trabalho adota a tri de suporte físico-significado-significação para explicar a tricotomia s gnica.

Como se infere a partir do referencial teórico esboçado neste trabalho, a linguagem passou a ser vista não como um mero instrumento que possibilita a aproximação do homem ao mundo, mas como a própria forma de se criar a realidade. O significado não era mais dado por uma relação de correspondência do suporte físico do signo com algum objeto do real, mas sim como uma relação entre diversas outras significações. A autonomia da linguagem se tornou evidente: uma palavra s  é explicada por outra palavra.

---

geral subjaz a projetos metaf sicos de inclinação essencialista, caracterizados pelo esforço por capturar uma compreensão correta, verdadeira e única dos fen menos, um esforço que se pode atribuir não apenas   boa parte dos sistemas filosóficos ocidentais, mas   grande maioria das ciências". In: Elisângela Nogueira Teixeira e Helena Franco Martins. *Curso De Linguística Geral: reação e adesão à perspectiva representacionista*. Disponível em: [http://www.revel.inf.br/files/artigos/revel\\_esp\\_2\\_curso\\_de\\_linguistica\\_geral\\_reacao\\_e\\_adexao.pdf](http://www.revel.inf.br/files/artigos/revel_esp_2_curso_de_linguistica_geral_reacao_e_adexao.pdf). Acesso em: 22/07/2016, às 13h.

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009, pp.33-34.

É esse o entendimento de MOUSSALLEM:

Por isso, o mundo é uma construção de *significações*. Uma palavra só se explica por outra palavra. Como sabemos o que são fatos jurídicos, fontes do direito, relação jurídica e outros? Só por meio de explicações (linguagem) poderemos atingir o fim a que nos propusemos. **O significado, como durante muito tempo se pensou, não é a relação entre o suporte físico e o objeto representado, mas, sim, a relação entre significações – sentidos. O significado de uma palavra já não é a coisa mesma, mas sim, outra palavra.**<sup>21</sup> (Grifo nosso)

No mesmo sentido WARAT:

Entretanto, se investigarmos reflexivamente o caráter da linguagem, percebemos que ela se constitui em um sistema de múltiplos signos articulados, **onde a significação depende não apenas de uma relação interna do próprio signo, mas também da relação de um signo com outros.**<sup>22</sup> (Grifo nosso)

É no âmbito dessa intercomunicação, que se opera no seio da linguagem, que apreendemos as mais diversas significações. Tudo se opera nos quadrantes da linguagem. No domínio do direito positivo e da dogmática jurídica, as coisas se passam da mesma forma. O signo “redirecionamento”, por exemplo, não está vinculado, metafisicamente, a nenhum acontecimento do mundo dos fatos. Ele se relaciona, somente, com outras palavras que pretendem explicá-lo, tudo nos quadrantes da linguagem.

Nesse ponto, ressaltamos que construir uma linguagem descritiva sobre o direito positivo requer ainda mais atenção do sujeito cognoscente. Isso se dá pelo fato de o próprio objeto de estudo do jurista ser constituído em linguagem [linguagem objeto (L1)], o que torna ainda mais necessário conhecer, minimamente, como funciona o tecido linguístico para melhor operá-lo.

Dessa forma, o labor para afastar a nebulosidade da linguagem, para o jurista, representa duplo desafio: além de precisão na linguagem descritiva de sobrenível (L2), que deve ser preocupação comum a todas as áreas do conhecimento humano,

<sup>21</sup> MOUSSALLEM, 2006, p. 4, nota 6.

<sup>22</sup> WARAT, 1984, p. 25, nota 7.

ele também precisa elucidar a própria linguagem objeto (L1) para, só então, se preocupar com a confecção da respectiva metalinguagem.

É por meio desse processo de construção de conhecimento que se chega ao discurso científico. Num primeiro momento, temos a matéria bruta e, só num segundo instante, temos o saber científico, após rigoroso processo de produção linguística acerca de determinado objeto de estudo.

Contudo, apesar de quase duzentos anos terem se passado desde a primeira publicação do *Tractatus*, nós, juristas, ainda parecemos alheios a essa constatação. Discutimos, por exemplo, o que significa “precedente” com base no “real” sentido dessa palavra e brigamos por isso. Não nos atentamos para o fato de que o aludido vocábulo pode ter, para o direito brasileiro, sentido inteiramente diverso do sentido atribuído pelo direito norte-americano. Não nos atentamos, ainda, que, mesmo no âmbito do sistema do direito positivo pátrio, o signo “precedente” pode ser utilizado em acepções diversas.

Ainda nos agarramos às palavras como se elas, em si mesmas, contivessem uma essência que as vincula a este ou àquele objeto.

Confusões desse nível denotam a grande dificuldade que existe quando a comunidade científica tenta estabelecer um diálogo entre si para a construção do saber pretensamente científico.

Apesar de o direito se manifestar por meio de linguagem, estudá-lo apenas como linguagem afastaria nossa abordagem do campo da Ciência do Direito e nos levaria ao campo da Semiótica que, embora dotado da mesma dignidade científica, possui finalidade específica distinta. Para a Semiótica, a linguagem do direito já é seu próprio fim, ao passo que a Dogmática Jurídica busca estudar outros aspectos do direito positivo, principalmente para construir proposições descritivas acerca das relações internas entre os enunciados que compõem o Sistema Jurídico, extraindo delas mensagens dotadas de sentido deôntico.

Tomemos como exemplo as normas constitucionais que, de alguma forma, repercutem na disciplina do redirecionamento da execução fiscal. Estudá-las sob o aspecto estritamente linguístico não possibilitaria que atingíssemos os fins aqui propostos. Isso porque, embora saibamos da necessidade de termos uma

compreensão mínima de teoria da linguagem para formularmos, com mais acuidade, conceitos dogmáticos acerca do direito posto, a forma de abordagem objetiva da Ciência Jurídica é distinta da Semiótica.

Mesmo que o estudo da linguagem seja importante para saturar o processo de produção científica, não podemos reduzir a confecção do conhecimento jurídico à análise linguística. Utilizaremos os conceitos de Teoria Geral do Direito apoiados nos estudos acerca da linguagem, mas tendo em mente a ressalva aqui formulada.

O direito se manifesta por meio de linguagem. Isso já está posto de modo suficientemente claro. Poderíamos, contudo, fazer algumas perguntas acerca dessa premissa com objetivo de apurá-la. Seriam perguntas relevantes e pertinentes: a) como é produzida essa linguagem? b) quem pode produzir essa linguagem? c) o que qualifica essa linguagem como “direito posto” e, ao mesmo tempo, nega a tantas outras este predicado?

Ora, não faria sentido conhecermos a fundamental importância da linguagem para o direito sem precisar os limites entre a linguagem do direito positivo e tantas outras que existem e, isso, por dois motivos. Primeiro porque é a linguagem do direito positivo que nos interessa; segundo, porque é por meio do conhecimento daquilo que é jurídico e do que é não jurídico que conseguiremos manter a coerência com a metodologia aqui adotada.

Com advertências dessa estirpe e munidos de instrumentos que nos permitam minimizar a vaguidade e a ambiguidade inerentes à língua, podemos escapar de Babel e trilhar um novo caminho para sedimentarmos o discurso científico em terreno mais sólido, longe dos assombros que, ainda hoje, prejudicam a investigação de nosso objeto e obscurecem o conhecimento que é produzido.

A investigação desses e de outros questionamentos será objeto dos próximos tópicos.

### ***1.3 Sistema de Direito Positivo e Ordenamento Jurídico***

É frequente a utilização das expressões “sistema de direito positivo” e “ordenamento jurídico” como sinônimas<sup>23</sup>. Não há mal algum nisso. Como dissemos no início deste trabalho, não há ligação de essência entre a palavra e o objeto a que ela se refere. Assim, o estudioso pode, muito bem, utilizar vocábulos distintos para se referir a uma mesma realidade objetiva.

Neste trabalho, contudo, é pertinente pontuar que consideramos haver uma distinção entre sistema de direito positivo e ordenamento jurídico, principalmente pela necessidade de bem definir o que queremos dizer com a primeira expressão, pois isso será útil nos momentos subsequentes.

É comum a definição do conceito de direito como sendo o “conjunto de normas válidas em um certo tempo e em um certo lugar”<sup>24</sup>, definição que, inclusive, adotamos. Essa ideia acerca de nosso objeto de estudo traz, embora com certa timidez, a noção de que o direito só o é como tal se considerado em um certo tempo. Em outras palavras, para saber se determinado objeto é “direito”, necessário o alocarmos em determinada coordenada temporal.

O tempo para o direito possui extrema relevância, mas nos reservamos ao *direito* de subtrair deste trabalho a profundidade que o assunto requer a fim de não desvirtuar os fins inicialmente propostos. Sendo assim, retenha-se, tão somente, o seguinte: a análise acerca de determinado enunciado ser, ou não, “direito” somente faz sentido se, além de identificarmos coordenadas de espaço, também precisarmos as coordenadas de tempo a que nos referimos.

O sistema de direito positivo está em constante renovação. A todo momento retiram-se enunciados do sistema, reconhecem-se inconstitucionalidades, produzem-se autos de infrações, enfim, criam-se novos enunciados e permite-se a criação de novas normas. A atividade modificativa dos agentes credenciados para criar normas jurídicas é intensa e, praticamente, ininterrupta. Toda vez que uma alteração

---

<sup>23</sup> É a posição adotada por Aurora Tomazini de Carvalho ao afirmar que “Relacionada ao direito positivo, a palavra ordenamento reporta-nos à ideia de ordem, de conjunto estruturado de normas jurídicas dispostas segundo um vetor comum, o que, para nós, equipara-se ao conceito de sistema jurídico. Neste sentido, utilizamos os termos “ordenamento” e “sistema” como sinônimos. *In*: Curso de Teoria Geral do Direito, pg. 612.

<sup>24</sup> Semelhante definição adotada por Paulo de Barros Carvalho, *in*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007., p. 02.



acontece, cria-se um sistema de direito positivo distinto do anterior. Tomemos o seguinte exemplo:

Suponhamos que o Sistema de Direito Positivo 1 (SDP1) é formado pelas normas N1, N2 e N3. Essa afirmação só pode ser feita se considerarmos nossa análise em um átimo, como se fotografássemos todos os elementos que integram o sistema e os analisássemos estaticamente.

Se, no instante subsequente, a atividade criativa do direito injeta um novo enunciado em SDP1 (a norma N4, por exemplo), SDP1 já não mais existe. Temos, agora, o Sistema de Direito Positivo 2, que é distinto daquele primitivo, embora possua com ele grande semelhança (ora, N1, N2 e N3 pertencem a ambos os sistemas).

Dessa forma, ao observarmos o conjunto de elementos que integram a classe “direito positivo” em um momento t1, estaremos diante do Sistema de Direito Positivo. Se, por outro giro, observarmos o caráter dinâmico da classe “direito positivo”, cuja principal característica é ser composto pela sucessão temporal de diversos Sistemas de Direito Positivo (SDP1, SDP2, SDP3, SDP4...), estaremos diante do que chamamos de Ordenamento Jurídico.

A voz “Ordenamento Jurídico”, então, é utilizada para evidenciar o caráter dinâmico do sistema e indica, justamente, a sucessão temporal dos diversos Sistemas de Direito Positivo. Essa foi, justamente, a definição adotada por Eugenio Bulygin em seu célebre artigo “Tiempo y Validez”:

Si un sistema jurídico ha de ser concebido con un conjunto (por ejemplo, un conjunto de normas), entonces tiene que ser un sistema momentáneo. Pero las expresiones “sistema jurídico” u “orden jurídico” se usan frecuentemente en un sentido diferente, más amplio: a saber, para referirse a una secuencia temporal de diferentes conjuntos de normas. Para evitar esta ambigüedad introduciré la siguiente convención terminológica: por “sistema jurídico” entenderé un conjunto de normas validas en un cierto momento conforme a algunos criterios de pertenencia, mientras que la expresión “orden jurídico” será siempre usada para referirse a una secuencia de sistema jurídicos. De esta manera, el orden jurídico no es un conjunto de normas, sino una familia de tales conjuntos: todos los sistemas momentáneos dentro de un cierto intervalo de tiempo pertenecen al orden.<sup>25</sup>

Nesse mesmo caminho, é o entendimento de Moussallem:

<sup>25</sup> BULYGIN, Eugenio. **Tiempo y Validez**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 197.

Assim, o conjunto OJ é composto por vários subconjuntos denominados SDP1, SDP2, SDP3, SDPn, sucessivos no tempo t1, t2, t3, tn, modificados por expansão, contração ou revisão de acordo com as regras constitutivas de introdução e eliminação. O ordenamento jurídico não é um conjunto de normas, mas, sim, uma sequência temporal de conjuntos de normas.<sup>26</sup>

A definição do conceito de sistema de direito positivo como o conjunto, estático, de enunciados jurídicos em determinada coordenada de tempo e espaço é relevante, repisa-se, para o momento em que analisarmos o tema validade e normas de produção jurídica. Por ora, a diferenciação que expusemos é suficiente.

#### **1.4 Enunciação: a atividade criativa do direito.**

No direito posto, os elementos que integram o sistema não surgiram a partir de geração espontânea. Antes, são resultado de um processo criativo especial, disciplinado pelo próprio direito. Trata-se, aqui, das fontes do direito, cujo estudo foi bem realizado pelo Prof. Tárek Moysés Moussallem<sup>27</sup>.

Ao longo do presente trabalho serão analisadas as formas pelas quais enunciados jurídicos devem ser produzidos, bem como as consequências previstas pelo ordenamento para o caso de violação às normas de produção. Por essa razão é de grande valia para nosso empreendimento a exposição dos conceitos de enunciado, enunciação, enunciação-enunciada e enunciado-enunciado. Com a precisa definição de cada um desses elementos, estaremos mais aptos a laborar na atraente zona dos mecanismos de produção jurídica.

O primeiro desses elementos é o enunciado, que pode ser compreendido como um conjunto de grafemas ou fonemas que, construídos em observância a certas regras gramaticais, veiculam mensagem dotada de sentido. Nos dizeres da Prof. Aurora Tomazini de Carvalho:

Enunciado é a expressão linguística, produto da atividade psicofísica de enunciação, são sentenças (frases) formadas pelo conjunto de fonemas e

<sup>26</sup> MOUSSALEM. Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 131.

<sup>27</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses.

grafemas devidamente estruturados que tem por finalidade transmitir um conteúdo completo, num contexto comunicacional.<sup>28</sup>

Constituiria um enunciado a seguinte estrutura: “O Brasil foi a sede dos jogos olímpicos de 2016”. Por outro lado, não poderia ser considerado um enunciado o seguinte rearranjo da frase acima: “Olímpicos sede foi 2016 dos jogos o Brasil a de”. A mensagem, assim construída, careceria de sentido.

Na observação que será exposta reside notável importância: para todo e qualquer enunciado (jurídico ou não jurídico), em algum momento pretérito, realizou-se uma atividade criadora cujo resultado foi o próprio enunciado.

No exemplo acima fornecido, em que indicamos qual país foi sede dos jogos olímpicos de 2016, o enunciado em questão foi produzido a partir de uma sequência ordenada de digitação feita em um teclado de computador. É essa atividade que chamamos de enunciação: a atividade produtora de enunciados.

A contraposição entre enunciado e enunciação traz ínsita a mesma dualidade que existe entre processo e produto. Se chamamos de enunciado o conjunto de palavras faladas ou de grafemas no papel que veiculam uma mensagem dotada de sentido, construídas de acordo com as regras de determinado idioma, chamamos de enunciação a atividade humana que criou o enunciado.

No plano do direito positivo, a enunciação ganha relevo pois, assim como o seu produto (enunciado) ela própria também é controlada pelo sistema. Se a atividade de criar enunciados é livre<sup>29</sup> quando se trata de um livro de poesias, o mesmo não ocorre quando o sujeito pretenda criar enunciados que possuam relação de pertinência com o sistema de direito positivo. Como será tratado em momento próprio, a atividade criadora do direito (enunciação) é disciplinada por “normas de produção jurídica”.

---

<sup>28</sup> CARVALHO, Autora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 173

<sup>29</sup> Livre com relação ao procedimento, não livre em relação à obediência às normas gramaticais. Se bem que, em se tratando de poesia, o sujeito enunciante é dotado de certo grau de liberdade para violar as regras de escrita. De todo modo, se não houver sentido em seu produto — ainda que admitamos a possibilidade de ser esse sentido menos evidente em comparação a outros tipos de enunciado — seus enunciados poéticos não cumprirão o papel comunicacional de transmitir uma mensagem aos seus possíveis destinatários.

É aqui que reside a importância de definirmos estes conceitos. Existe grande relevância para o direito positivo em saber se a enunciação foi desenvolvida em consonâncias com as prescrições que lhe são aplicáveis.

A enunciação, embora relevante para o direito, é atividade efêmera, se esvai no tempo. Uma vez concluída a atividade criadora de enunciados, aquela desaparece, faz parte do passado e, como nos adverte Santo Agostinho, o passado não existe, já “que agora claramente transparece é que nem há tempos futuros nem pretéritos. É impróprio afirmar que os tempos são três: pretérito, presente e futuro”<sup>30</sup>.

Embora efêmera, a atividade enunciativa deixa vestígios de sua ocorrência. Ela injeta em seu produto marcas que nos permitem reconstruir, pelo menos em parte, o caminho percorrido pelo sujeito enunciante. Dessa forma, ainda que não exista mais o passado e, portanto, tenha se esvaído a enunciação, é possível, no presente, acessar as coisas pretéritas. Mais uma vez, nos recorremos às Confissões de Santo Agostinho:

26. O que agora claramente transparece é que nem há tempos futuros nem pretéritos. É impróprio afirmar que os tempos são três: pretérito, presente e futuro. *Mas talvez fosse próprio dizer que os tempos são três: presente das coisas passadas, presente das presentes, presente das futuras.* Existem, pois, estes três tempos na minha mente que não vejo em outra parte: lembrança presente das coisas passadas, visão presente das coisas presentes e esperança presente das coisas futuras. Se me é lícito empregar tais expressões, vejo então três tempos e confesso que são três.<sup>31</sup> (Grifo nosso)

Assim, no *presente das coisas passadas* estão os indicativos, as marcas, os rastros das coisas passadas. Para acessar “o presente das coisas passadas”, relativas à enunciação, devemos nos atentar, justamente, aos vestígios que essa atividade — mesmo diluída no tempo — lançou em seu produto<sup>32</sup>. Catherine Kerbrat-Orecchioni,

<sup>30</sup> AGOSTINHO, Santo. **Confissões**. Coleção Os Pensadores. 1ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1973. p. 270.

<sup>31</sup> AGOSTINHO, Santo. **Confissões**. Coleção Os Pensadores. 1ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1973. p. 270.

<sup>32</sup> **Gabriel Ivo** encampa o mesmo entendimento: Assim, a atividade de enunciação abarca toda a atividade que antecede, ou prepara, a produção dos enunciados prescritivos. [...] Deste modo, tudo o que acontecer antes de o produto surgir é enunciação. Dentro do desenvolver dessa atividade temos elementos que se consomem no tempo e no espaço ( = não imanescentes), e outros que, embora parte

citando Anscombre y Ducrot e Todorov, anota que é essa a percepção que os linguistas possuem sobre a atividade enunciativa:

Diremos, pues, que la enunciación es en principio el conjunto de los fenómenos observables cuando se pone en movimiento, durante un acto particular de comunicación, el conjunto de los elementos que hemos previamente esquematizado.

Pero Anscombre u Ducrot continúan de este modo: “[La enunciación] es, pues, por esencia histórica, es un acontecimiento y, como tal, jamás se repiten dos veces en forma idéntica”. Si entre los lingüistas hay acuerdo acerca de su “verdadera” naturaleza, también hay unanimidad en reconocer la imposibilidad de hacer un objeto de la enunciación concebida en esa forma: es, en efecto “el arquetipo mismo de lo incognoscible”, pues “nunca conoceremos más que enunciaciones enunciadas”.<sup>33 34</sup>

Mas, então, se a enunciação se esvai no tempo, como poderemos reconstruir o percurso trilhado pelo sujeito produtor de enunciados? Mais uma vez, recorreremos à aguçada observação de Kerbrat-Orecchioni:

Esa será también nuestra problemática: no pudiendo estudiar directamente el acto de producción, trataremos de identificar y describir las huellas del acto en el producto, es decir, los lugares de inscripción en la trama enunciativa de los diferentes constituyentes del marco enunciativo (M.E.).

Para reconstruir a atividade enunciativa precisamos observar *las huellas* que existem nos enunciados. Aqui, chegamos a mais um ponto importante na definição dos conceitos que circundam o enunciado. O sujeito enunciante, como resultado de sua atividade, produz dois tipos de produto: a enunciação-enunciada e o enunciado-enunciado.

---

deles tenha se esvaído, uma parcela deve permanecer registrada para que seja possível o controle do seu desenvolvimento, do processo de produção. In: Norma Jurídica Produção e Controle. Pg. 7

<sup>33</sup> Kerbrat-Orecchioni, Catherine. **La Enunciación. De la subjetividad en el lenguaje**. 3. ed. Versión castellana de Gladys Ánfora .y Emma Gregores. Buenos Aires: Edicial S.A. p. 39.

<sup>34</sup> Advertimos, no entanto, que a própria linguista francesa considera a dicotomia enunciação/enunciado um “deslize semântico” porque, segundo a autora, “el término sufre corrientemente, a partir de su valor original, un primer deslizamiento semántico, de orden metonímico, deslizamiento que se explica a la vez por la imposibilidad metodológica de tratar la enunciación en sentido próprio y por la motivación del significante (el sufijo – ción denota en castellano [como – tion em francés] polisémicamente el ato y el producto del acto); [...]Kerbrat-Orecchioni, Catherine. **La Enunciación. De la subjetividad en el lenguaje**. 3. ed. Versión castellana de Gladys Ánfora .y Emma Gregores. Buenos Aires: Edicial S.A. p. 39.

As enunciação-enunciada é, justamente, a marca que a atividade enunciativa lança em seu produto. O enunciado-enunciado, por seu turno, é o resultado da subtração entre a totalidade produzida e as marcas da enunciação (enunciação-enunciada). Aproximando essas noções do objeto de estudo dos juristas, Tárek Moysés Moussallem, após expor os pensamentos de Jorge Luiz Fiorin e Manar Hamad, assim se manifesta:

A “totalidade estrutural” a que se refere Hamad é o texto-objeto de estudos do cientista dogmático, identificado aqui como “documento normativo”. Nesse conjunto enunciativo (documento normativo), distinguimos duas espécies de enunciados: os *enunciados-enunciados*, compostos dos dispositivos legais, tais como artigos, parágrafos e incisos e alíneas, e a *enunciação-enunciada*, composta pelos *atos enunciativos* que remetem à instância da enunciação (produção normativa).<sup>35</sup>

Luiz Fiorin chama de dêitico o “elemento linguístico que indica o lugar ou o tempo em que um enunciado é produzido ou então os participantes de uma situação de produção do enunciado, ou seja, de uma enunciação”<sup>36</sup>. Dêitico, então, coincidiria com a ideia de enunciação-enunciada, acrescida de mais uma nota de classe específica, qual seja, indicar lugar/tempo/participantes da enunciação.

São os dêiticos lançados no documento normativo que nos fornecem indícios do sujeito responsável pela enunciação, bem como o lugar e o tempo em que esta ocorrera. Embora José Luiz Fiorin indique como dêiticos os fragmentos de pessoa/tempo/lugar, no âmbito dos enunciados jurídicos existe mais uma *huella* sobremaneira relevante para a análise da atividade enunciativa: o dêitico de procedimento.

Se para o poeta, como já vimos, a forma como seus enunciados são produzidos tem pouca importância, para o direito a observância/inobservância do procedimento previsto é o que unirá/separará o enunciado de seu adjetivo jurídico.

Fiorin trata dos dêiticos como:

Certos enunciados não têm por finalidade a designação de um objeto ou um evento do mundo, mas referem-se a si mesmos, ou seja, não têm uma

<sup>35</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 61.

<sup>36</sup> FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**. In: Introdução à linguística: objetos teóricos. Vol. I. São Paulo: P. 230 do PDF

função referencial, mas auto-referencial. Em outras palavras, há certos fatos lingüísticos, que só são entendidos em função do ato de enunciar.<sup>37</sup>

No bojo de um documento normativo, a falta do dêitico “Lei Ordinária”, por exemplo, é capaz de comprometer toda a mensagem. A não indicação do tipo de procedimento que foi adotado (nesse caso, o procedimento previsto para a criação de uma lei ordinária) pode retirar dos destinatários da mensagem elemento importante para os efeitos pragmáticos do processo comunicacional.

A mensagem “é proibido a circulação de veículos pesados no centro da Cidade de Vitória/ES” pode gerar efeitos distintos se for compreendida como uma lei ordinária ou se for compreendida como uma proibição extrajurídica.

Ressaltamos, contudo, que o dêitico de procedimento é um mero indício de que a atividade enunciativa seguiu os preceitos que se esperam para esse tipo de veículo introdutor de normas.

Para ilustrar: uma lei ordinária que verse sobre cargos da administração pública, cuja iniciativa tenha se originado na Câmara dos Deputados, por outro lado, evidencia uma violação à norma de produção jurídica constitucional. Nesse caso, estar-se-ia diante de ofensa à norma de competência, já que a iniciativa de projetos de lei em tais matérias é reservada ao Presidente da República, nos termos do art. 61, § 1.º, da CRFB/88.

Nesse exemplo, no entanto, o dêitico de procedimento “Lei Ordinária” nada nos diz quanto à iniciativa do pretérito projeto de lei. Não há qualquer marca no produto legislado que nos permita aferir se a iniciativa que deflagrou o processo legislativo se originou da vontade do Chefe do Executivo. Em tais casos, é preciso pedir auxílio à linguagem das provas, pois somente a análise dos documentos que serviram de suporte à produção legislativa — documentos que não integram os enunciados-enunciados ou a enunciação-enunciada — permitirá reconstruir o procedimento aplicado para formação do produto investigado.

Uma situação recorrente no âmbito do processo administrativo-tributário é a ausência de intimação do sócio da pessoa jurídica contribuinte para se manifestar

---

<sup>37</sup> FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**. In: Introdução à linguística: objetos teóricos. Vol. I. São Paulo: P. 229 do PDF.

sobre a acusação fiscal. Não raramente, processa-se uma imputação fiscal que culmina na lavratura de Certidão de Dívida Ativa contra sócio que, em nenhum momento, exerceu seu direito à ampla defesa e ao contraditório na esfera administrativa. Em situações como essa, somente a linguagem das provas é capaz de demonstrar o vício no procedimento de enunciação do crédito tributário.

Com isso, estabelecemos que, nem sempre, a mera análise dos enunciados-enunciados é suficiente para aferir se as normas de produção jurídica foram bem aplicadas. Até mesmo quando o dêitico de procedimento indicar que se trata de lei ordinária, será possível, com base na linguagem das provas, demonstrar que, eventualmente, houve violação ao quórum de maioria simples. Moussallem não deixou este fato passar despercebido:

Vale ressaltar que a enunciação-enunciada se torna apenas um índice de alguns dos elementos do ato da enunciação. Nesse ponto, deverá o cientista do direito buscar provas da ocorrência de o ato de enunciação ter se dado ou não em consonância com o prescrito pelo direito positivo.

Vejamos a questão do procedimento. Este não se encontra por completo no texto legal, motivo pelo qual deverá o estudioso agrupar novas provas de sua realização em conformidade (ou não) com o direito positivo. Assim, deverá analisar os debates no Congresso Nacional, os autos do processo judicial, o procedimento fiscal adotado para confeccionar o auto de infração, etc.<sup>38</sup>

Os dêiticos da enunciação-enunciada constituem, então, precários indícios que nos remetem às instâncias da enunciação, sempre susceptíveis de serem confirmados ou infirmados com base em elementos de prova admitidos pelo direito.

### ***1.6 Norma Jurídica: um assunto necessário.***

O signo “norma jurídica”, como tantos outros na Ciência do Direito, é utilizado pelos estudiosos em diversos sentidos. Neste trabalho, até o presente momento, não esclarecemos a relevância e a perfeita conotação da realidade jurídica que o termo “norma” reproduz.

---

<sup>38</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 63.



Segundo Aurora Tomazini<sup>39</sup> a pergunta “o que é direito?” nos reporta, diretamente, à necessidade de indagarmos o que é norma jurídica, já que a resposta para a primeira pergunta faz surgir a segunda. Dessa forma, aqueles que se propõem a produzir enunciados com pretensões científicas acerca do direito positivo precisam se debruçar, ainda que de forma sucinta, sobre o tema em questão.

A expressão “norma jurídica” é utilizada, não apenas, mas, frequentemente, para designar: i) os enunciados jurídicos de forma isolada, em sentido literal; ii) a proposição que extraímos dos enunciados (suporte físico) e; iii) o juízo hipotético condicional construído a partir da reunião de duas, ou mais, proposições.

Nas acepções “i” e “ii”, o termo norma jurídica é utilizado em “sentido amplo”, uma vez que se reporta a fragmentos do direito que não foram reduzidos à estrutura “mínima de manifestação do deontico”. Aderimos às lições de Aurora Tomazini, inspirada em Paulo de Barros Carvalho, sobre o tema:

Se pensarmos no direito positivo, levando-se em conta seu plano de expressão (S1), as unidades do sistema são enunciados prescritivos; se avaliarmos o plano das significações construídas a partir dos enunciados (S2), as unidades do sistema são proposições jurídicas; e se tomarmos o direito como o conjunto de significações deonticamente estruturadas (S3), que mantêm relações de coordenação e subordinação entre si (S4), as unidades do sistema jurídico são aquilo que denominamos norma jurídica em sentido estrito.

Observa-se que, enquanto não agrupadas sob a forma de juízos hipotéticos condicionais, veiculadores de mensagens deonticamente estruturadas, somente falamos em normas jurídicas em sentido amplo. Assim, o enunciado “Brasília é a capital federal”, contido no art. 18, § 5.º da CRFB/88, não regula conduta humana e, visto por si só, não é redutível à forma “Deve ser que ‘Se A.... Então B’”. Desse modo, somente admite-se nominá-lo como “norma” se o compreendermos nos termos aqui expostos.

---

<sup>39</sup> Segundo Aurora Tomazini de Carvalho “A primeira pergunta daquele que se dirige à realidade jurídica com expectativas cognoscitivas é: “que é direito?”. Logo, superada tal indagação com a resposta: “direito é o conjunto de normas válidas num dado país”, surge outra: “e que são normas jurídicas?”. Justifica-se, aqui, toda necessidade e importância de uma teoria da norma jurídica para o estudo do direito – se tomarmos o direito como conjunto de normas jurídicas válidas, a única forma de compreendê-lo é conhecendo suas normas e para conhece-las, antes de mais nada, precisamos saber que é uma norma jurídica. In: Curso de Teoria Geral do Direito. pp. 263-264.

Por outro lado, quando partimos para os planos S3 e S4, ingressamos em águas mais interessantes. A partir desse ponto, o direito manifesta-se como ordem regulatória de condutas que é. O tema será abordado nos tópicos seguintes.

### ***1.6.1 Norma Jurídica em Sentido Estrito e Incidência Jurídica***

Apesar de utilizado à exaustão em inúmeras e inusitadas ocasiões, a voz “em sentido estrito”, quando se trata de “norma jurídica” o termo é daqueles que se mostram oportunos. A redução do campo objetual daquilo que, comumente, se chama “norma” pela referida adjetivação introduz o estudioso no campo das proposições jurídicas que, de fato, se manifestam como aptas a regular condutas humanas.

Sobre o tema, são oportunas as lições do Professor Paulo de Barros Carvalho:

A despeito disso, porém, interessa manter o secular modo de distinguir, empregando “normas jurídicas em sentido amplo” para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de “normas jurídicas em sentido estrito”.<sup>40</sup>

A norma jurídica, é um juízo hipotético-condicional. Com isso, expressamos a noção de que essa realidade é construída pelo intérprete (juízo) e, por consequência, só se forma, só existe, na mente daqueles que se propõem a extrair do sistema de direito positivo significações deonticamente estruturadas.

A expressão norma jurídica, quanto utilizada nesse sentido restrito, designa a estrutura dual, formada por um primeiro termo que a doutrina chama antecedente ou hipótese, ligado a outro termo, a que é conferido o nome de consequente ou tese. Essa estrutura dupla, que é unida por uma relação implicacional de causalidade jurídica, é que será objeto de exposição.

---

<sup>40</sup> Direito Tributário L. e Método, p. 128.

Em termos de linguagem formalizada, a estrutura sintática da norma jurídica em sentido estrito pode ser representada pelo arquétipo: “D ( $H \rightarrow C$ )”. Em linguagem não formalizada teríamos a seguinte compostura: “deve ser que, se ocorrer a hipótese H, instaura-se a consequência C.

A título exemplificativo, poder-se-ia elencar as seguintes normas jurídicas: i) se for proprietário de imóvel, deve ser o pagamento de IPTU; ii) se for a prática de homicídio, deve ser a aplicação de pena de privação de liberdade; iii) se for a prática de ato ilícito, deve ser o dever de indenizar o dano<sup>41</sup>.

Observa-se que a conformação de uma estrutura linguística, formada a partir das unidades isoladas que compõem o sistema de direito positivo, sempre será expressa sob a forma “D ( $H \rightarrow C$ )”. Em termos mais analíticos, a relação implicacional pode, ainda, ser descrita da seguinte forma: “se ocorrer o fato F, instala-se a relação jurídica entre sujeitos de direito, que tem como objeto a regulação de uma conduta como proibida, permitida ou obrigada”. Aqui está a homogeneidade sintática do direito positivo: uma hipótese que, se verificada, desencadeia uma consequência jurídica, instaurando uma relação entre dois sujeitos de direito.

Assim, com “homogeneidade sintática” queremos dizer que a mensagem deonticamente estruturada sempre se manifestará nos termos acima expostos, em que uma proposição antecedente, liga-se a uma proposição consequente, fazendo surgir uma relação jurídica entre sujeitos.

Retomando o trajeto semântico, os termos antecedente e consequente da norma jurídica são ligados por uma relação implicacional de causalidade jurídica, não de causalidade natural. Não é a “ordem natural das coisas” que determina que, “se for proprietário de imóvel, deve ser o pagamento de imposto”. É o direito que assim determina as consequências.

A queda de uma árvore sobre um veículo traz inúmeras consequências, tais como a quebra do para-brisas, danos sobre a lataria do veículo, o furor do proprietário. Tudo

---

<sup>41</sup> Os exemplos foram sintéticos e para serem capazes de, efetivamente, regular conduta humana, ainda seriam necessários mais alguns elementos, tais como coordenadas de tempo e espaço e, também, a indicação do outro sujeito que integra a relação jurídica do consequente e a delimitação do objeto da relação jurídica.

isso ocorre dentro de uma relação causal-naturalística, em uma relação de causa e efeito.

A mesma queda da árvore, sob o ponto de vista jurídico, no entanto, deflagra outros tipos de relação, tais como: i) o dever de a seguradora reparar o prejuízo; ii) a obrigação de o Município indenizar o proprietário do veículo. Essa relação causa-efeito somente existe porque o sistema jurídico assim o prevê.

Sobre o tema, são oportunos os ensinamentos de Lourival Vilanova:

Na lei da causalidade natural, a relação entre hipótese e consequência é enunciativa, descritiva. Podemos esquematizá-la no seguinte modo: “é assim que (it is so) se H, então C”. Modalizando com funtores aléticos, diremos: “é possível, é necessário, é impossível que se H, então C”. [...]

Na lei da causalidade jurídica há sequências regulares, iterativas, cuja expressão lógica é a implicação formal (que leva em conta a conexidade da conotação entre H e C). Mas é o sistema jurídico que estatui, preceitua, preestabelece dentre as possíveis hipóteses e as possíveis consequências *as relações que devem ser*.<sup>42</sup>

Aqui, faz-se necessária uma importante observação. Ao contrário do que se parece sugerir, não é a ocorrência do fato no mundo físico que faz nascer a relação contida no termo implicado da norma jurídica. A queda de uma árvore sobre um veículo, por si só, não faz surgir o dever de indenizar ou a obrigação de a seguradora ressarcir os prejuízos sofridos pelo proprietário.

Apesar de ser comum a afirmação de que a ocorrência, no mundo das coisas, do evento conotativo previsto no antecedente da norma jurídica deflagraria, automaticamente, a incidência normativa, não é isso que se verifica.

A título exemplificativo, tomemos como hipótese a norma jurídica que prevê o dever de a seguradora indenizar se for a ocorrência do sinistro. No mundo dos fatos, se a árvore cai sobre o veículo e causa danos, juridicamente, ainda não ocorreu o sinistro que instaura a relação jurídica indenizatória entre o proprietário do veículo e a seguradora.

---

<sup>42</sup> Causalidade e Relação, pg. 96.

A verificação, jurídica, do dever de indenizar fica na pendência do recolhimento dos fatos ao antecedente de uma norma concreta que transforme em linguagem o evento juridicamente relevante e determine o desencadeamento da relação jurídica de cunho indenizatório prevista no contrato de seguro, tudo feito pelo sujeito competente para criação dessa nova norma jurídica.

Assim, não prospera a ideia segundo a qual “uma vez ocorrido o fato, a norma jurídica incidiria automática e infalivelmente”. As normas jurídicas não incidem pela mera ocorrência do evento previsto em seu antecedente no mundo dos fatos. Se não houver um ato de vontade, oriundo de uma autoridade competente, criando uma nova norma jurídica, inexistente “fato jurídico”. Sobre essa temática, leciona Eurico Marcos Diniz de Santi:

(...) parece sedimentar-se (para nós) numa visão jusnaturalista, segundo a qual o direito funcionaria como a natureza, como as nuvens carregadas de hipóteses de incidência e mandamentos que, consolidados no mundo fático, incidiriam qual raios, fulminando seus suportes. Ora, sem nuvens e numa perspectiva realista, necessário se faz admitir: até que a autoridade aplique o direito, quer dizer, juridicamente, nada há; nem fato nem obrigação.<sup>43</sup>

Em consonância com o que foi exposto, denominamos “fato jurídico” o evento que, recolhido em linguagem competente, foi juridicizado e passou a integrar o antecedente da norma jurídica concreta (ou seja, é a descrição normativa de um “fato ocorrido”<sup>44</sup>).

Em suma, temos a norma jurídica<sup>45</sup> em sentido estrito como um juízo hipotético-condicional, que traz, de um lado, a descrição de um evento de possível ocorrência e de outro a relação jurídica que será instaurada entre sujeitos de direito, deonticamente modalizada.

---

<sup>43</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad Ltda., 2005. p. 57.

<sup>44</sup> Embora a expressão “fato ocorrido” seja redundante, já que estabelecemos a diferença entre “evento” e “fato”, queremos enfatizar que a norma concreta se diferencia da norma abstrata, justamente, por trazer em seu antecedente a descrição de um acontecimento (enunciado denotativo), ao passo que a norma concreta traz em sua hipótese a descrição de um evento de possível ocorrência (enunciado conotativo).

<sup>45</sup> O termo “evento de possível ocorrência” somente se aplica às normas abstratas. Se estivéssemos tratando de normas concretas, o antecedente normativo estaria preenchido por um fato jurídico, nos termos explicitados no parágrafo anterior.

### 1.6.2 O Antecedente Normativo

O direito opera no campo dos eventos de possível ocorrência. O legislador, durante seu trabalho de criação de novas unidades do sistema jurídico, trilha um constante recorte da realidade: imagina uma situação cuja verificação é possível no mundo das coisas e, com base nos elementos que julga relevantes, cria uma proposição descritiva que funciona como elemento causal deflagrador da proposição implicada (consequente).

Essa relação só existe por força das próprias prescrições do direito positivo, como bem observado por Lourival Vilanova:

Inexiste, pois, no universo das proposições jurídicas, necessidade lógica ou factualmente fundada de a hipótese implicar a tese ou consequência. É a própria norma que põe o *vinculum*, é a *fonte formal* do Direito que, fundamentando-se num *ato de valoração*, estatui como devendo ser que a hipótese implique o consequente. Sem norma válida o nexo desfaz-se.

A escolha do conteúdo das hipóteses, como já deixamos transparecer, é de livre escolha pelo legislador e este, quando o faz, pinça os elementos que julga importantes da realidade social e desconsidera, tantos outros, que se tornam irrelevantes para a verificação da hipótese. Aurora Tomazini de Carvalho nos fornece, ainda, o seguinte exemplo:

A título de ilustração, para instauração do efeito da personalidade jurídica, por exemplo, o direito elege como hipótese normativa o fato do nascimento com vida. Tal escolha decorre de um ato de valoração do legislador, que diante de inúmeras possibilidades (ex: concepção, formação cerebral do feto, etc.) escolheu o nascimento com vida, como suporte fático de tal efeito. A ocorrência do nascimento com vida é um evento extremamente complexo, envolve todo trabalho de retirada do feto do útero, ruptura do cordão umbilical, limpeza, exames, etc. O legislador desconsidera toda essa complexidade, reduzindo como fator relevante para o efeito jurídico da personalidade apenas o fato do nascimento com vida. Não interessa ao direito (para fins do efeito personalidade jurídica) como foi o nascimento, quem foi o médico, se o recém-nascido goza de boa saúde, se vai sobreviver, se o parto foi normal ou cesariana. Aquilo que importa juridicamente é o nascimento com vida. Por isso, dizemos que a hipótese normativa promove recortes e reduz as complexidades do fato social, tomando-o como ponto referente para propagação de efeitos jurídicos.<sup>46</sup>

<sup>46</sup> CARVALHO, Autora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O constructivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 282.

Dessa forma, é no antecedente que se encontram as notas de classe necessárias para considerarmos determinado fato juridicamente relevante para fins de deflagração das consequências previstas pela norma jurídica.

### **1.6.3 O Consequente Normativo**

Diferente do que ocorre no mundo da causalidade natural em que a ocorrência de um evento implica a também ocorrência de determinada consequência, no mundo jurídico tese implicada decorre, também, de um ato de valoração do legislador. Este, depois de pinçar os elementos da realidade fática que integrarão o antecedente normativo, determina, por ato de valoração, as consequências jurídicas que serão instauradas como resultado deôntico da verificação da hipótese.

No consequente estão alocados os sujeitos de direito que foram vinculados pela relação jurídica modalizada em obrigatório, proibido ou permitido. Aqui, a linguagem não é descritiva, mas, sim, prescritiva de condutas. A representação formal do consequente normativo é  $S' R S''$ , em que:  $S'$  e  $S''$  representam sujeitos de direito distintos e  $R$  o vínculo jurídico modalizado que se instaura entre  $S'$  e  $S''$ .

### **1.6.4 Homogeneidade sintática x Heterogeneidade Semântica**

Se, por um lado, o plano sintático é invariável (homogêneo), o mesmo não se pode dizer do plano pragmático. Este é riquíssimo e comporta possibilidades infindáveis. Os conteúdos significativos dos enunciados e as possibilidades interpretativas que pairam sobre os aplicadores do direito permitem que, a partir de um único enunciado, construam-se proposições distintas.

Talvez, o único óbice encontrado pelo intérprete que se propõe a construir estruturas deôntico-jurídicas seja o limite imposto pela própria instituição social que é a língua. Apesar de aderirmos à corrente científica que vê nos signos um vínculo relacional arbitrário e imotivado entre significações e, como consequência disso, defendermos a possibilidade de criarmos palavras novas e de atribuímos, às já existentes,

sentidos mais específicos, ainda assim, é preciso reconhecer que a língua é uma verdadeira instituição social e, por isso, mostra-se resistente a tentativas unipessoais de modificação. Neste ponto, trazemos à colação as lições de Paulo de Barros Carvalho:

É imperioso que fixemos um ponto de apoio para situarmos, devidamente, a temática da língua enquanto conjunto convencional de signos (no mais das vezes imotivados) e que se mostra resistente a tentativas isoladas de modificação por parte dos indivíduos, assumindo, por isso mesmo, o caráter de uma autêntica instituição social.

Firmados nessa premissa, seria impróprio admitir que o intérprete construísse uma norma jurídica que prescreve a incidência do imposto predial e territorial urbano sobre um veículo automotor. Ora, o IPTU é tributo que incide sobre “bens imóveis” e a comunidade não admite que sob a referida nota de classe pretenda-se incluir veículos, que são bens móveis. Isso desvirtuaria, por completo, a significação que o termo “bem imóvel” possui na língua portuguesa.

Assim, existem limites à construção de sentido originada, não só em enunciados jurídicos, mas a partir de qualquer signo linguístico. Estabelecer proposições com significações muito distantes daquelas que, normalmente, são utilizados pela comunidade pode fazer ruir a tentativa de construção de sentido pelo intérprete.

Com isso, não queremos dizer, é claro, que a tarefa é impossível, mas, quanto mais inovadora é a atribuição de sentido proposta pelo sujeito cognoscente, maior será seu esforço argumentativo.

Além disso, também ressaltamos que, apesar de a língua ser “resistente a tentativas isoladas de modificação”, ocorrem, ao longo do tempo, mudanças de sentido, causadas pelas próprias alterações dos valores culturais que permeiam a sociedade. Um exemplo seria o termo “mulher honesta” que, até o ano de 2005, era utilizado no Código Penal.

A expressão “mulher honesta”, talhada pelo Código Penal de 1940, definia, segundo Nelson Hungria, “não somente aquela cuja conduta, sob o ponto de vista da moral, é



irrepreensível, senão também aquela que ainda não rompeu com o *minimum* de decência exigido pelos bons costumes”<sup>47</sup>.

Em pleno século XXI, por outro lado, se nos arriscarmos a indagar o que os indivíduos compreendem como sendo uma “mulher honesta”, ouviremos algo completamente distinto da explicação fornecida por Nelson Hungria. Mulher honesta, na atualidade, poderia, facilmente, ser compreendida como aquela que não emite cheques sem fundos ou aquela que honra seus compromissos financeiros.

Percebe-se que a literalidade textual é a mesma, contudo, o sentido foi alterado. Ainda assim, tentar afirmar, na década de 1940 que mulher honesta é aquela que honra seus compromissos financeiros destoaria do sentido atribuído à expressão e aceito pelo corpo de linguagem daquela época. Passados mais de cinquenta anos desde então, o sentido originado a partir desses vocábulos sofre notável alteração, comprovando que o sentido que atribuímos aos signos é mutável, embora encontre limites no uso que lhe é dado pela comunidade em certa coordenada temporal.

A possibilidade de construção de normas jurídicas em sentido estrito, então, embora seja amplíssima, sofre limitações. A atividade intelectual de construção de sentido sempre deverá levar em conta a convenção que existe acerca de determinado signo e, quanto mais se distanciar daquilo que é, normalmente, aceito, maior será o labor do exegeta para firmar suas assertivas.

### **1.6.5 Norma Jurídica Completa**

Por norma jurídica completa indicamos o vínculo existente entre duas normas jurídicas distintas, denominadas de norma primária e norma secundária.

A norma primária veicula, em seu antecedente, a descrição de um fato cuja ocorrência, uma vez que tenha sido vertida em linguagem competente, instaura a relação jurídica (R) entre os sujeitos de direito (S' e S"). A norma secundária, por seu turno, também assume a mesma estrutura bímembre da norma primária (antecedente e consequente, unidos por um vínculo de imputação deôntica não

---

<sup>47</sup> HUNGRIA, Nelson. Comentários ao Código Penal. v. 8, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p.139.

modalizada), contudo, a nota de classe que está em seu antecedente consubstancia o descumprimento do dever jurídico por um dos sujeitos da relação jurídica contida na norma primária.

Dito de outra forma, o que autoriza a instauração da consequência prevista na norma secundária é, justamente, a não observância da conduta prescrita no antecedente da norma primária. A construção da norma secundária e sua interação com a norma primária está ligado à ideia de que, no direito, inexiste dever ser a correspondente sanção, já que, segundo Kelsen, o direito é, essencialmente, uma ordem coercitiva.

Lourival Vilanova é preciso de expor a relação existente entre a norma primária e a secundária:

Seguimos a teoria da estrutura dual da norma jurídica: consta de duas partes, que se denominam norma primária e norma secundária. Naquela, estatuem-se as relações deonticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas ou situações já juridicamente qualificadas; nesta, preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não-cumprimento do estatuído da norma determinante da conduta juridicamente devida.<sup>48</sup>

Portanto, a noção de norma jurídica completa está intimamente ligada à função sancionatória do direito, de modo que, em caso de descumprimento dever jurídico previsto em uma norma (dita primária) existe uma sanção prevista pelo ordenamento, localizada no consequente de outra norma (dita secundária).

---

<sup>48</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 73.

## 2. NORMAS DE PRODUÇÃO JURÍDICA E MECANISMOS DE REVISÃO SISTÊMICA

### 2.1 *Validade e Normas de Produção Jurídica*

Tudo o que é qualificado como direito posto integra o ordenamento jurídico, ao passo de que tudo aquilo que não recebe essa qualificação é alheio à realidade jurídica, não interessando ao cientista do Direito, uma vez que não compõe seu objeto de estudo.

Ao longo do século XX, vários autores de Teoria Geral do Direito buscaram expressar suas conclusões acerca do modo como o sistema jurídico regula sua própria existência. Para isso, foram formulados diversos conceitos, classificações e nomenclaturas.

Herbert Hart, por exemplo, visualizou dois tipos de normas no sistema jurídico. O primeiro grupo estaria voltado à regulação da conduta dos indivíduos do corpo social, estabelecendo as formas como se operam os direitos e deveres dos cidadãos. Seriam normas que regulariam as condutas intersubjetivas das pessoas. Hart as chamou de “normas primárias”. O outro grupo de regras seria composto por aquelas que estatuem como os cidadãos podem alterar as normas primárias, criando novas normas, modificando ou extinguindo outras já existentes. Seria a classe das “normas secundárias”. Nas palavras do autor inglês:

Por força de regras de um tipo, que bem pode ser considerado o tipo primário ou básico, aos seres humanos é exigido que façam ou se abstenham de fazer certas ações, quer queiram quer não. As regras do outro tipo são em certo sentido parasitárias ou secundárias em relação às primeiras: porque asseguram que os seres humanos possam criar, ao fazer ou dizer certas coisas, novas regras do tipo primário, extinguir ou modificar as regras antigas, ou determinar de diferentes modos a sua incidência ou fiscalizar a sua aplicação.<sup>49</sup>

Riccardo Guastini também utiliza a classificação de normas primárias e normas secundárias, embora com alguma distinção terminológica. Guastini prefere chamar o

---

<sup>49</sup> HART, Herbert. **O conceito de direito**. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007. p. 91.

segundo grupo de “normas de produção jurídica”, em contraposição ao primeiro grupo – normas de conduta. Vejamos:

El derecho moderno – a diferencia de otros sistemas normativos (más simples) – regula también, entre otras cosas, su propia creación y aplicación. Este significa que el derecho, junto a las normas (llamadas ‘primarias’) que regulan la conducta de los ciudadanos, incluye también una larga serie de normas (llamadas ‘secundarias’) que regulan la creación y aplicación del propio derecho por parte de los órganos del estado.

Pues bien, se llaman ‘normas sobre la producción jurídica’ precisamente las normas que regulan la creación de (otras) normas<sup>50</sup>

Foi, contudo, com Norberto Bobbio que a dicotomia entre normas primárias e secundárias ganhou maior expressão entre nós. O jusfilósofo italiano assim se pronuncia sobre o tema:

De fato, esses ordenamentos não possuem apenas normas que regulam o comportamento dos membros da sociedade, mas também normas que regulam a produção jurídica, isto é, normas que regulam o modo pelo qual deve ser normado o comportamento dos súditos (temos então uma regulamentação da regulamentação – poder-se-ia dizer: uma regulamentação ao quadrado). A doutrina jurídica distingue essas duas categorias de normas, qualificando-as respectivamente como regras de comportamento e como regras de estrutura ou de organização.<sup>51</sup>

Os autores mencionados, apesar de utilizarem nomenclaturas distintas, visualizam, dentro do sistema do direito positivo, normas que tem a precípua função de regular a criação de novos enunciados, bem como os mecanismos pelos quais o sistema mantém sua coesão, corrigindo eventuais distorções e expurgando o conteúdo que não foi produzido de acordo com as regras do jogo<sup>52</sup>.

No que toca à diferenciação entre regras de comportamento e regras de estrutura, contudo, não vemos razões ontológicas que justifiquem a dicotomia. Isso porque, tanto as regras de comportamento, quanto as de estrutura estão voltadas à

<sup>50</sup> GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Editorial Gedisa, 1999. p. 319

<sup>51</sup> BOBBIO, 1995, p. 162, nota 9.

<sup>52</sup> Fabiana Del Padre Tomé explica que “[a teoria dos jogos] é extremamente útil [...] na medida em que evidencia o caráter autônomo dos diversos jogos, não podendo um jogo explicar ou interferir nas proposições de outro”. In: **A prova no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 22.

regulação de condutas. As primeiras dirigem-se às condutas intersubjetivas dos indivíduos, regulando os direitos e deveres dos participantes do jogo. As segundas, por seu turno, também se dirigem a reger um comportamento: o de produção/extinção de enunciados.

Assim, em última análise, as regras de estrutura são, também, regras de comportamento, como bem observado por Cristiane Mendonça:

É bem verdade que a tônica do direito é a regulação da conduta humana, de modo que as unidades que o integram sempre estarão voltadas a reger – em algum aspecto, mediata ou imediatamente – o comportamento do homem, nas suas relações de intersubjetividade. Por esse ângulo, não há distinção a ser empreendida entre as unidades normativas.<sup>53</sup>

Em sentido semelhante, Tárek Moysés Moussallem também afirma que, tanto normas de conduta, quanto normas de comportamento, regulam condutas:

Cabe de pronto ressaltar que toda norma jurídica tem como vetor semântico a conduta humana. Dirige-se à conduta humana como escopo final (norma de conduta), volta à conduta humana com finalidade de pautar a produção normativa (norma de produção normativa), (...).<sup>54</sup>

Reclamamos atenção a estes aspectos porque, mais adiante, analisaremos a tipologia das novas normas processuais que versam sobre o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. A partir das conclusões alcançadas, será possível estabelecer a importância e as consequências desse procedimento ser, ou não, observado pelo Órgão Judicante durante a enunciação da norma individual e concreta que reconheça eventual responsabilidade de terceiros por créditos tributários.

Retomando a questão da produção normativa.

Apesar de pequenas variações de pensamento e de um maior ou menor grau de aprofundamento do tema, os escritos positivistas parecem convergir em um ponto: o direito é um sistema voltado para si mesmo. É a característica autopoiética do

<sup>53</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 65.

<sup>54</sup> MOUSSALLEM, 2006. p. 77, nota 6.

sistema de direito positivo. É dizer: o direito regula sua própria criação e busca fundamento de validade em suas próprias prescrições, não necessitando de fundamento em outros sistemas para afirmar-se como direito que é.

São justamente as chamadas “regras de estrutura” (Bobbio) ou “regras secundárias” (Hart) que conferem ao sistema de direito positivo sua configuração autopoietica. O direito é, então, um sistema autorreferencial, uma vez que são suas próprias normas que definem como os influxos de outros sistemas vão ingressar nos quadrantes do direito.

Partindo destes conceitos, entendemos com maior facilidade a questão relacionada à validade da norma jurídica e sua própria existência para o ordenamento jurídico. As normas de produção jurídica disciplinam a criação de novos enunciados prescritivos que farão parte do sistema de direito positivo. Sobre este ponto, Kelsen é preciso ao lecionar que “as normas de uma ordem jurídica devem ser produzidas por um ato especial de criação”<sup>55</sup>.

Para que esses novos enunciados sejam tidos como válidos e, portanto, existam para o sistema, devem ser produzidos de acordo com o que prescreve a norma que fundamenta a sua validade, trata-se do “ato especial de criação” a que se refere Kelsen. Nota-se, portanto, que a nota de classe que um enunciado deve preencher para estar incluído no sistema do direito positivo é, justamente, ter sido produzido validamente (e, como é óbvio, não ter sido expurgado do sistema por outra norma). Por conseguinte, os limites entre o direito e o não direito são dados pelo fundamento de validade prescrito pelo próprio sistema. Essa é a maior expressão da característica autopoietica do direito.

As características que conferem ao sistema de direito positivo sua qualificação como “sistema autopoietico” foram bem enumeradas por Fabiana Del Padre Tomé:

A peculiaridade do sistema autopoietico confere-lhe as seguintes características: (i) autonomia: é capaz de subordinar toda mudança de modo que permaneça sua auto-organização; (ii) identidade: *mantém sua integridade em relação ao ambiente, diferenciando-se deste ao determinar o que é e o que não é próprio ao sistema*; (iii) não possui inputs e outputs: *não é o ambiente que determina suas alterações, pois quaisquer mudanças*

<sup>55</sup> KELSEN, 1998, p. 221, nota 8.

*decorrem da própria estrutura sistêmica que processa as informações vindas do ambiente.*<sup>56</sup> (Grifo nosso)

Para que consigamos distinguir aquilo que é direito positivo daquilo que não é, suficiente, então, olharmos para o próprio sistema, mais especificamente para as chamadas “normas de produção jurídica”, na terminologia de Guastini. É essa classe de normas que nos dá as coordenadas para identificarmos o que pertence ao sistema.

A diferenciação entre o que é jurídico e aquilo que não merece esse predicado é relevante porque isso evitará confusões metodológicas em nível de discurso, na medida em que afastará das análises deste trabalho enunciados externos ao direito positivo. Não se dirá, por exemplo, que por razões econômicas o Fisco deve requerer a responsabilização de terceiros por créditos tributários. De igual modo, não se sustentará que presunções de fato — tão comuns na linguagem natural — sejam aceitas para construir normas individuais e concretas que impliquem a constituição de novos devedores.

## ***2.2 A Produção Normativa Ilícita como Ofensa à Norma de Competência e a Função Sancionatória do Direito***

Da mesma forma que o direito regula a sua criação, regula também a forma como devem ser corrigidas eventuais anomalias internas. Tratam-se de “enunciados de revisão sistêmica”, na terminologia mais recente utilizada por Moussallem. Vejamos, em linhas gerais, a forma utilizada pelo direito para manter sua coesão sistêmica.

A fixação das noções primordiais acerca dos mecanismos que o direito positivo possui para repelir os enunciados jurídicos que foram criados em desacordo com as normas de produção, será feita, num primeiro momento, com foco no controle de produção de normas gerais e abstratas (lei em sentido amplo, incluindo todas as espécies legislativas previstas no art. 59 da Constituição Federal de 1988). Isso se dá porque, assim como ocorreu com os estudos acerca das “normas de produção jurídica”, o enfoque da doutrina, nessa temática, foi direcionado, com mais ênfase, à

---

<sup>56</sup> TOMÉ, 2008, p. 43, nota 20.

produção legislativa. Por consequência, analisou-se a produção legiferante ilícita e a forma como o direito reage à violação desse tipo de regras de estrutura.

Contudo, para os fins aqui propostos, expor os mecanismos de revisão sistêmica destinados à correção de enunciados jurídicos frutos da atividade legiferante (leis ordinárias, leis complementares, leis delegadas, medidas provisórias, por exemplo), interessa-nos, apenas, para sedimentar bases mais sólidas que permitirão a análise da atividade produtora de enunciados prescritivos jurisdicionais. Como consequência, será possível identificar como o sistema jurídico-positivo disciplina a correção de decisões judiciais que tenham violado “regras de estrutura”, tanto em nível constitucional, quanto em nível infraconstitucional.

Como etapa preliminar, entretanto, faz-se necessária a análise da atividade de revisão sistêmica destinada à correção de impropriedades dos enunciados legais gerais e abstratos (leis em sentido amplo).

Pois bem. Os enunciados prescritivos legais, gerais e abstratos, que possuam alguma relação com a temática do redirecionamento da execução fiscal, assim como qualquer outro, devem ser confeccionados em observância às normas de produção jurídica. Uma vez que essa produção esteja em desconformidade com a regra de produção, para utilizar a terminologia de Riccardo Guastini, abre-se a via para a aplicação da norma de atuação judiciária (norma secundária em Vilanova<sup>57</sup>). Isso demonstra que o direito é uma ordem coercitiva, no sentido de que possui mecanismos para inclinar as condutas humanas de acordo com suas prescrições.

Por se tratar de uma ordem coercitiva, aquilo que é tido como ilícito deve ser sancionado, a fim de que a conduta lícita seja preferida pelos participantes sociais. Essa função coercitiva é inteiramente aplicável à específica conduta de produzir outras normas jurídicas pelos agentes competentes para tal finalidade.

A função sancionatória do sistema jurídico é bem explicitada por KELSEN:

---

<sup>57</sup> O termo “norma secundária”, aqui, assume sentido totalmente diverso daquele utilizado para se referir às normas de produção jurídica. Norma secundária para Lourival Vilanova diz respeito às normas jurídicas de cunho sancionatório que devem ser aplicadas em caso de violação da norma primária pelos sujeitos de direito.



Uma outra característica comum às ordens sociais a que chamamos Direito é que elas são ordens coativas, no sentido de que reagem contra situações indesejáveis, por serem socialmente perniciosas – particularmente contra condutas humanas indesejáveis – com um ato de coação, isto é, com um mal [...], um mal que é aplicado ao destinatário mesmo contra sua vontade, se necessário empregando até a força física – coativamente, portanto.<sup>58</sup>

Assim, quando o direito prescreve uma conduta, estabelece, também, a forma de reação do Estado frente ao seu descumprimento. Essa coação organizada é uma peça fundamental na distinção entre normas jurídicas e normas não jurídicas, já que, em última análise, também indica aquilo que é lícito e aquilo que é ilícito.

Outros sistemas, como a moral, por exemplo, possuem regras cujo conteúdo prescritor pode ser idêntico ao conteúdo de uma norma jurídica. Contudo, a possibilidade de uma resposta sancionatória organizada pelo Estado em face ao seu descumprimento pertence à seara do direito e não da moral. Essa característica é uma importante distinção entre o direito positivo e outras ordens normativas.

Isso se dá porque o direito atua no plano do dever-ser. As relações nascidas por força de prescrições do direito positivo ocorrem por uma relação de imputação deontica e não por uma relação causal naturalística. No mundo físico, se uma maçã se desprende de uma árvore, o efeito é a queda. No que toca ao direito, se ocorre A, então, DEVE-SER B. No primeiro exemplo, há uma relação de causalidade natural (ser), no segundo, há uma relação de imputação deontica (dever-ser).

Lourival Vilanova é preciso em suas lições:

Agora, interessa-nos sublinhar: enquanto na causalidade natural a relação entre fator causal C e o fator efectual E é necessária, ou pelo menos probalitária, na causalidade jurídica é deontica. Poderíamos esquematizar assim: na relação causal natural – se se dá C, então dá-se E; na relação causal jurídica – se se dá C, então deve ser dar E. Apoiando-nos, um pouco, na tese de Alf Ross, podemos modalizar os enunciados da seguinte forma: causalidade natural, “é assim que” (*it is so*) C implica E; e causalidade jurídica, “assim deve ser” (*so it ought to be*) C implica E. Na modalização do primeiro enunciado, acrescentamos, cabem os modos “é possível que”, “é provável que”, “é necessário que” e suas negações. Na

---

<sup>58</sup> Kelsen, 1998, p. 35, nota 8.

modalização do segundo enunciado cabe o modo deôntico do dever-ser genérico.<sup>59</sup>

Ciente da possibilidade de o que ocorre no “mundo do ser” destoar daquilo que é prescrito pelo direito, o sistema jurídico estabelece normas sancionatórias que devem ser aplicadas em caso de descumprimento do comando veiculado na norma primária. No âmbito das condutas relacionadas à produção normativa não se passa de modo diferente.

Em interessante estudo acerca das nulidades em sede de produção normativa, Tácio Lacerda Gama afirma que todos os vícios que podem ser atribuídos a determinado enunciado, tais como erro de direito, erro de fato, vícios formais e materiais de inconstitucionalidade, são, em última instância, resultados de uma enunciação em desacordo com a norma de competência. De acordo com Gama:

É inegável, porém, que existem normas jurídicas no sistema de direito positivo que não foram produzidas de forma regular. Todos os casos de nulidade, entendida como gênero que inclua a inconstitucionalidade, a ilegalidade, a nulidade em sentido estrito, a anulabilidade, o erro de fato e de direito, são previstos pelo direito positivo como situações em que a norma inferior foi produzida de forma irregular, divergindo, assim, da norma de competência.<sup>60</sup>

Aprofundemos um pouco mais o tema.

O professor baiano, com fundamento em Kelsen, afirma que, da mesma forma que uma conduta entre cidadãos que é regulada pelo direito pode se revestir de legalidade ou ilegalidade, a conduta que tem como resultado a produção de novas normas também:

De fato, defendemos a premissa segundo a qual o ato de criar norma é uma conduta como outra qualquer. Podemos diferenciá-la das demais pelo seu

<sup>59</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 64.

<sup>60</sup> GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses Editora, 2009, p. 101.

resultado, que é a produção de enunciados prescritivos a partir dos quais se podem elaborar normas jurídicas<sup>61</sup>.

Justamente por haver a possibilidade de produção normativa ilícita, o sistema jurídico prevê a possibilidade de sancionar a conduta nomogenética que destoa da norma de competência legislativa<sup>62</sup>. A declaração de inconstitucionalidade, por exemplo, funcionaria como sanção do direito positivo em razão do descumprimento da norma primária de competência legislativa.

Assim, se o novo enunciado estiver em consonância com o que prescreve a norma de competência, o produto da atividade seria válido. Por outro lado, caso o hipotético produto da enunciação destoe das prescrições contidas na norma que regula a sua criação, estaríamos diante de uma conduta nomogenética ilícita, cuja estrutura se adequaria à norma sancionatória de competência.

Como já dito anteriormente, para Kelsen, a validade se confunde com a existência. Isso porque, o fato de fazer parte do ordenamento jurídico, significa presumir que determinado enunciado foi produzido em consonância com as normas de produção jurídica. O ato de publicar uma lei (no sentido de dar-lhe publicidade), como última etapa do processo legislativo, injeta um novo enunciado no sistema do direito positivo, plenamente válido. Por isso, o jurista austríaco afirma que:

A afirmação de que uma lei válida é contrária à Constituição (anticonstitucional) é uma *contradictio in adjecto*; pois uma lei somente pode ser válida com fundamento na Constituição. [...] Se a afirmação, corrente na jurisprudência tradicional, de que uma lei é inconstitucional há de ter um sentido jurídico possível, não pode ser tomada ao pé da letra. O seu significado apenas pode ser o de que a lei em questão, de acordo com a Constituição, pode ser revogada não só pelo processo usual, quer dizer, por uma outra lei, segundo o princípio *lex posterior derogat priori*, mas também através de um processo especial, previsto na Constituição. Enquanto, porém, não for revogada, tem de ser considerada como válida; e, enquanto for válida, não pode ser inconstitucional.<sup>63</sup>

<sup>61</sup> Ibid, 2009, p. 103, nota 28.

<sup>62</sup> Utilizamos o signo “norma de competência legislativa” na acepção adotada pelo Professor Tácio Lacerda Gama: “A locução norma de competência tributária pode ser entendida como o signo, formado com base nos textos de direito positivo, a partir do qual se constrói um juízo condicional que contempla em sua hipótese as condições formais de criação de uma norma e, no seu consequente, os limites materiais da competência tributária. In: Ibid, 2009, p. 218, nota 28. Uma importante observação, entretanto, é o fato de incluirmos os limites formais no consequente da norma de competência e não no antecedente, como o faz o Professor Tácio Lacerda Gama.

<sup>63</sup> Teoria Pura, pg. 367-368.

Apesar da oportuna observação de Kelsen, não se pode negar o fato de que normas jurídicas são, constantemente, reconhecidas como inválidas e, assim, expulsas do sistema. É preciso cuidado neste ponto para não confundirmos os planos do discurso. O fato de afirmarmos, em nível de linguagem descritiva, que a validade e a existência se confundem — já que, existir, significa ser produzida validamente — merece um ajuste.

Quando afirmamos que a validade e a existência se confundem, de modo que se a norma integra o sistema de direito positivo possui o atributo da validez, o fazemos levando em consideração o momento estático do sistema do direito positivo S1. É dizer: naquele momento t1, pausado no tempo, a norma N1 é válida, pois existe no interior no sistema. Dito de outro modo, a norma N1 é válida enquanto elemento integrante do sistema S1.

Por outro giro, nada impede que, enquanto linguagem de sobrenível, afirmemos que aquela mesma norma N1 foi produzida em desacordo com o procedimento previsto para a confecção de enunciados jurídicos em dado momento histórico t0. A afirmação que se segue, como se espera, é a seguinte: a norma N1 é inválida. A invalidade aqui reconhecida, no entanto, não produz nenhum efeito sobre o Sistema S1. É linguagem descritiva, linguagem de sobrenível, que não altera o objeto estudado.

Melhor seria dizer, então, que a norma N1 possui o potencial de preencher as condições necessárias para ser reconhecida como inválida — como “não norma” — pelo órgão competente, mediante a produção da norma N2 e, aí sim, ser reconhecida como produto defeituoso da atividade legislativa e expulsa do sistema de direito positivo S1, dando origem ao sistema S2, no tempo t2. A efetiva alteração do objeto (sistema S1), no entanto, só pode ser feita mediante aplicação das normas de revisão sistêmica (tipo específico de normas de produção jurídica) que prescrevem o procedimento para a expulsão da norma N1 do sistema S1.

Caso não adotássemos essa diferenciação, seríamos forçados a admitir que o direito positivo tolera a existência de normas inválidas em seu interior. Isso, contudo, não se coaduna com as premissas que adotamos. No exemplo fornecido, a invalidade da norma N1 somente surge quando o órgão credenciado constitui uma

nova norma N2 que reconhece a invalidade da norma N1 e determina a sua retirada do sistema. Quando isso ocorre, identificamos duplo efeito sobre o sistema de direito positivo: i) a inserção de um novo enunciado que reconhece a invalidade da norma N1 e; ii) nesse exato momento, a norma N1 deixa de ser norma no sistema S2, dada a sua invalidade reconhecida pela norma N2.

O que se admite no âmbito do direito positivo é a contradição no plano semântico, como por exemplo, a existência de uma norma N3 que determine que o redirecionamento da execução fiscal para sócios é proibido e outra norma N4 determine a permissão do redirecionamento. Neste caso, estar-se-ia diante de duas normas válidas, mas com conteúdos semânticos distintos e incompatíveis entre si.

Em tais casos, a lei lógica da não contradição não tem força para retirar uma ou outra norma do sistema. Como bem percebido por Lourival Vilanova:

O só fato da contradição não anula ambas as normas. Nem a lei de não-contradição, que é lei lógica e não norma jurídica, indicará qual das duas normas contradizentes prevalece. É necessária a norma que indique como resolver a antinomia: anulando ambas ou mantendo uma delas.<sup>64</sup>

O Professor Pernambucano, em outra obra, também é preciso ao reconhecer a impotência das leis lógicas para fins de alteração do sistema do direito positivo:

Num sistema empírico normativo de p-normativas, como o do direito positivo, é possível p-normativas contraditórias, ambas válidas — o que, como vimos, escapa à lei-de-não-contradição —, ou ambas não-válidas — o que escapa à lei lógica de exclusão-do-terceiro.

.....

Assim sendo, nem a lei de não-contradição garante a consistência dos sistemas jurídicos positivos, nem a lei-de-terceiro-excluso garante a completude dos mesmos. É que os sistemas jurídicos são sistemas empíricos de conduta, não sistemas de proposições cognoscentes da realidade.<sup>65</sup>

<sup>64</sup> Lourival: Causalidade e relação no direito (página 269-270)

<sup>65</sup> VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010, pp. 194-195.

Clara está a possibilidade de existência de conflitos lógico-semânticos no âmbito do direito positivo. Esse corpo de linguagem, no entanto, convive bem com impropriedades dessa natureza. Isso porque, não lhe interessa a veracidade ou a falsidade de seus elementos, mas, sim, sua validade ou invalidade.

Diferente, sem dúvida, é o corpo de linguagem descritiva, cuja lógica alética que o rege não é complacente com a produção de enunciados, semanticamente, incompatíveis. Por se tratar de linguagem descritiva, com pretensão de ser aceita como verdade científica, descrever a norma N3 como válida e inválida, comprometeria a credibilidade do estudo.

De todo modo, ao nos depararmos com um enunciado que pertence ao sistema do direito positivo, mas que foi produzido em violação à norma de produção jurídica, criam-se problemas de ordem pragmática para os quais o próprio ordenamento possui mecanismos próprios para sanar. Sobre essa temática, Tácio Lacerda, com fundamento nas lições de Kelsen, explica:

Sem alterar qualquer dos seus pressupostos, Kelsen solucionou um paradoxo sugerindo a existência de uma cláusula alternativa tácita. Com essa ideia, fixou-se o seguinte: toda norma produzida se ajusta a uma norma de competência ou a uma cláusula alternativa que, embora não esteja expressa, determina a invalidade da norma criada. É como se existisse uma norma prescrevendo a validade e outra, a invalidade. A primeira incide sobre as normas produzidas validamente; a segunda, sobre as normas irregulares. Assim, toda norma jurídica se ajustaria a uma norma que fundamenta sua validade ou, se incompatível com esta, se ajusta a outra que prescreve sua invalidade. Norma de competência a primeira, cláusula alternativa tácita a segunda.<sup>66</sup>

Com esse arremate, fica suficientemente clara a ideia de que a produção de enunciados prescritivos em ofensa à norma de competência se reveste de ilicitude. Por consequência, abre-se a via para a aplicação da norma secundária, ou seja, a norma sancionatória do exercício irregular de competência.

Passemos, agora, à análise dos mecanismos de correção sistêmica do produto jurídico defeituoso, no âmbito das normas gerais e abstratas.

---

<sup>66</sup> GAMA, 2009, p. 102, nota 28.

### 2.3 Normas de Produção Jurídica e Decisões Judiciais

O estudo das normas de produção jurídica, aprofundado por juristas como Bobbio e Guastini, tinha ênfase na confecção de normas jurídicas gerais e abstratas, resultantes do típico exercício da função legislativa. Os exemplos fornecidos pelos aludidos estudiosos, inclusive, eram relativos a essa classe de enunciados.

Riccardo Guastini, especificamente, foca sua análise, apenas, na produção normativa do Poder Legislativo. Ao longo de sua exposição contida na “Cuarta Parte” de “Distinguiendo”, concentra-se no ato de legislar, a fim de explicar a importante relação entre a validade de enunciados jurídicos e as normas de produção jurídica:

Las **normas sobre la producción jurídica** confieren al acto “bruto” de prescribir — realizado por ciertos sujetos determinados conforme a ciertos, y no menos determinados, procedimientos — la etiqueta “institucional” de **legislación**. Se trata de normas “constitutivas” en el sentido de que la noción de ‘**legislación**’ no puede ser definida sin mencionar en el *definiens* las normas en cuestión. Una definición de legislación que no mencionase esas normas no sería apropiada: no capturaría el concepto de **legislación**.<sup>67</sup> (Grifo nosso)

Bobbio, por seu turno, ao expor a classificação que diferencia, no âmbito do direito positivo, “normas de estrutura” de “normas de comportamento”, o faz com ênfase na atividade legislativa. O Jurista de Turim, no entanto, não deixa escapar o fato de que as “regras de comportamento” não estão adstritas ao escalão constitucional. Também não escapou a sua análise o fato de que as normas que disciplinam a produção de outras normas não o fazem, apenas, para regular a criação de novas leis, atividade típica do Poder Legislativo:

Numa Constituição, como a italiana, há normas que atribuem diretamente direitos e deveres aos cidadãos, como as que dizem respeito aos direitos de liberdade; mas existem outras normas que regulam o processo através do qual o Parlamento pode funcionar para exercer o Poder Legislativo e, portanto, não estabelecem nada a respeito de pessoas, limitando-se a estabelecer a maneira pela qual outras normas dirigidas às pessoas

---

<sup>67</sup> GUASTINI, Riccardo. **Distinguiendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Editorial Gedisa, 1999.p. 307.

*poderão ser emanadas. Quanto às leis ordinárias, também elas não são todas diretamente dirigidas aos cidadãos; muitas, como as leis penais e grande parte das leis de processo, têm a finalidade de oferecer aos juízes instruções sobre o modo através do qual eles devem produzir as normas individuais e concretas que são as sentenças; não são normas de condutas, mas normas para a produção de outras normas; é a presença e freqüência dessas normas que constituem a complexidade do ordenamento jurídico; e somente o estudo do ordenamento jurídico nos faz entender a natureza da importância dessas normas.*<sup>68</sup>

A observação formulada por Bobbio é de extrema importância para o tema tratado neste trabalho. Há notório interesse em investigarmos, principalmente no interior do Código de Processo Civil introduzido pela Lei n.º 13.105/2015, se, de fato, poder-se-ia identificar a existência de normas jurídicas que regulassem a produção de outras normas que não fossem, apenas, da classe geral e abstrata produzidas pelo legislativo. Nesse caso, especificamente, estar-se-ia diante de normas de produção direcionadas à enunciação de normas individuais e concretas, tais como decisões interlocutórias e sentenças.

Para tanto, manteremos a mesma nota de classe utilizadas pelos demais estudiosos que se atentaram para a existência de normas de produção jurídica e de normas de comportamento: i) se as normas disciplinarem a forma ou os limites a serem observados pelo órgão-jurisdicional ao produzir uma decisão, será norma de produção jurídica; ii) se o objeto regulado for qualquer outra conduta que não a de produzir outras normas, chamaremos de normas de comportamento<sup>69</sup>.

É a partir da norma que regula o exercício da competência jurisdicional que poderemos formar juízos descritivos acerca da validade/invalidade de determinada decisão judicial que pretenda incluir novos devedores no polo passivo das execuções fiscais.

No que toca à disciplina do redirecionamento da execução fiscal, são os enunciados ligados à ampla defesa, ao contraditório, ao procedimento de redirecionamento que preencherão os limites formais da norma de competência que pretendemos traçar. Os limites materiais, por outro lado, serão fornecidos pelas normas jurídicas que disciplinam as hipóteses em que terceiros podem ser responsabilizados por créditos

<sup>68</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. São Paulo: Polis, 1989. p. 47

<sup>69</sup> Relembremos o alerta já formulado, no sentido de que, tanto “normas de produção jurídica”, quanto “normas de comportamento”, regulam condutas, de modo que, ontologicamente, não existe diferença entre ambas.



de natureza tributária. É a partir deles que construiremos a norma de competência jurisdicional que rege a inclusão dos sócios no quadro de responsáveis pelo adimplemento dos créditos tributários, originariamente, constituídos, somente, contra a pessoa jurídica.

#### ***2.4 Mecanismos de revisão sistêmica de normas gerais e abstratas***

Como já delineado acima, a norma jurídica, para não estar sujeita à invalidação, precisa ter sido enunciada em consonância com as normas de produção jurídica (Guastini) ou normas de estrutura (Bobbio). Desse modo, a invalidação de um enunciado legal depende, tanto da verificação de seu processo de enunciação, plasmado no veículo introdutor sob a forma da enunciação enunciada, quanto da análise de seu conteúdo, que tem como objeto os enunciados-enunciados.

Na primeira hipótese, investigam-se vícios de procedimento, defeitos formais. Como dito, a atividade produtora de enunciados jurídicos (enunciação) se esvai no tempo. Contudo, deixa marcas no seu produto, que nos servem de índices para aferição do modo como a atividade produtora se desenvolveu.

O dêitico de procedimento (Lei Ordinária “X”), por exemplo, nos dá um indício de que o procedimento aplicado foi o previsto para elaboração de leis ordinárias. Daí, seria possível evidenciar vício de forma se, eventualmente, a matéria ali legislada devesse ser disciplinada por lei complementar. Aí está a enunciação-enunciada a nos fornecer indícios da atividade enunciativa.

O cotejo entre os enunciados-enunciados e os limites materiais da norma de produção jurídica, por seu turno, permite concluir pela validade/invalidade do conteúdo do produto legislado.

Em ambas as situações, invalidade de forma e invalidade de conteúdo, o sistema de direito positivo possui mecanismos para permitir a expulsão de tais enunciados do seu interior.

### 2.4.1 A revogação como mecanismo de revisão sistêmica

O ato de legislar é constante. A todo momento inserem-se novos enunciados no interior do sistema do direito positivo (S1), criando conjunto organizado de normas jurídicas (S2), de compostura distinta daquele anterior, já que, agora, novo enunciado o integra.

Ocorrem situações, no entanto, em que a inserção de um novo enunciado legal no interior do sistema jurídico tem como efeito, além daquele decorrente de sua própria injeção no conjunto de normas jurídicas, a expulsão de outra norma, atacando-lhe a validade<sup>70</sup>.

É necessário esclarecer que a ambiguidade do termo “revisão sistêmica” pode trazer algum tipo de confusão. Por isso, faz-se necessário precisar, um pouco mais, o sentido atribuído a essa expressão. Para o Professor Tárek Moysés Moussalem, ao lado das normas de comportamento e das normas de estrutura, existem as normas de “revisão sistêmica”:

Para classificarmos as unidades do direito positivo em normas de condutas, normas de produção normativa e norma de revisão sistêmica, tenhamos em mente o efeito do ato de aplicação de uma norma: (1) quando a aplicação da norma N1 tiver como efeito imediato e mediato regular conduta C, chamaremos N1 de norma de conduta; e (2) quando a aplicação de uma norma N1 tiver como objetivo imediato regular a conduta C para mediatamente produzir uma norma N2, chamaremos N1 de norma de produção normativa; (3) quando a aplicação de uma norma N1 tiver como escopo principal, não uma conduta humana, mas a modificação ou extinção de uma norma N2, estaremos diante de uma revisão do sistema do direito positivo e passaremos a designá-la norma de revisão sistêmica. Nesta, o efeito imediato é a norma N2, a conduta é o efeito mediato.<sup>71</sup>

Num primeiro momento, para pertencer à classe das normas de revisão sistêmica, a norma jurídica precisa preencher a seguinte nota de classe: ter “como escopo principal, não uma conduta humana, mas a modificação ou extinção de uma norma

<sup>70</sup> Lembramos que, nesse trabalho, utilizamos o signo “validade” como relação de pertinência com o sistema. Portanto, validade significa existir em dado sistema jurídico em dado momento histórico. Por essa razão, “atacar a validade” não implica reconhecer que a norma “invalidada” era defeituosa, mas, tão somente, que ela não mais integra o novo sistema jurídico S2.

<sup>71</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. P. 79.

N2”. Assim, de forma genérica, o ato de alterar<sup>72</sup> normas que já tenham sido inseridas no interior do sistema, amolda-se à ideia de “revisão sistêmica”.

Contudo, para permitir uma melhor análise das formas que o direito possui para corrigir norma judicial produzida em desacordo com a norma de produção jurídica, é pertinente indagarmos se é possível classificar as normas de revisão sistêmica tendo como característica diferenciadora o motivo para sua aplicação. Os exemplos a seguir trarão luz sobre tema.

O Congresso Nacional, supondo a necessidade de majorar a alíquota da Cofins não cumulativa dos atuais 7,6% para 10%, inicia a atividade enunciativa para confecção do enunciado E2 que, uma vez inserido no sistema, terá dupla função: i) expurgar o enunciado E1 (que previa a alíquota de 7,6%) do sistema S1 e; ii) ocupar o lugar do enunciado revogado, agora com a previsão da alíquota de 10%, inaugurando o sistema S2.

Por outro lado, o mesmo Congresso Nacional, diante de múltiplas decisões reconhecendo a inconstitucionalidade da alíquota de 10% em decorrência de suposto vício de procedimento na confecção do enunciado E2, pode produzir outro enunciado (E3), com o mesmo conteúdo, que substituirá o anterior, reduzindo os efeitos deletérios de eventual reconhecimento da inconstitucionalidade de E2.

No primeiro exemplo, operou-se revisão sistêmica com o objetivo de alterar o sistema de direito positivo por conveniência e oportunidade, sem que houvesse suspeita de futura invalidade do enunciado E1. Chamaremos E2 de enunciado de revisão sistêmica atualizativa.

---

<sup>72</sup> Também se faz necessário um esclarecimento sobre a alteração de enunciados jurídicos. Quando afirmamos que o enunciado N2, no momento em que é inserido no sistema de direito positivo, altera o enunciado N1, o fazemos com leve descompromisso terminológico. Isso porque, conforme pensamos, o enunciado N1, uma vez que tenha sido injetado no sistema, jamais poderá ser alterado. O Enunciado N1 somente pode ser expurgado e/ou substituído por outro. Aquele enunciado “N1”, uma vez que tenha sido injetado no SDP1, somente se sujeita à revogação (em sentido lato, para incluir, tanto sua substituição por outro, quando a constituição de sua invalidade). Assim, o enunciado “N2” que, supostamente, modifica “N1”, em rigor, o expurga do conjunto de normas válidas e toma o seu lugar no sistema de direito positivo.

Se, por hipótese, o art. 1.º da Lei X (enunciado N1) prescrever a obrigatoriedade de guarda de documentos fiscais por cinco anos e o novo enunciado N2 prescrever que o art. 1.º da Lei x “passa a vigorar com a seguinte redação: o prazo de guarda dos documentos fiscais é de três anos”, não houve, aqui, alteração do enunciado N1. O que ocorreu foi duplo efeito, decorrente de um único enunciado: retirada do enunciado N1 do sistema e inserção do enunciado N2, criando o sistema S2. Dessa forma, o enunciado contido no art. 1.º da Lei “x” não foi alterado, ele foi expurgado do sistema e substituído por outro que aproveitou-lhe, absolutamente, nada e, no plano sintático, a única coisa em comum é sua localização topográfica no interior do documento normativo em questão.

Já no segundo exemplo, o Congresso Nacional, com o objetivo de evitar possível reconhecimento da inconstitucionalidade de E2 ou de minorar os efeitos negativos decorrentes da longa permanência de enunciado jurídico potencialmente inválido, decidiu substituí-lo por E3, revisando o sistema de maneira corretiva.

É claro que as razões para que o órgão legiferante altere a compostura do sistema de direito positivo não ingressam no sistema jurídico. Pouco importa, em verdade, se a motivação para criação do enunciado E3 foi substituir enunciado com alta probabilidade de ser invalidado (E2) ou outro motivo qualquer. No ordenamento jurídico brasileiro, a motivação que acompanha os projetos de lei não compõe os enunciados injetados no sistema.

A competência para o Poder Legislativo alterar o sistema independe de motivo para ser exercitada. O fato de *ser* Congresso Nacional já é condição suficiente para o exercício da competência revisional.

Apesar disso, não se pode rechaçar a ideia de que o exercício da competência revisional da legislação — compreendida como aquela que altera ou suprime enunciados existentes, sempre por meio de outro enunciado — pode cumprir essas duas funções: mera atualização ou correção. Essa diferenciação, no entanto, é pré-jurídica e, portanto, carece de sustentabilidade. Por essa razão, diremos que o Legislativo somente exerce competência revisional corretiva em sentido amplo (não juridicizada), ao passo que a competência revisional atualizativa (conveniência e oportunidade) é sua vocação institucional atribuída pelo direito positivo.

O Poder Judiciário, por seu turno, não dispõe de competência revisional de natureza atualizativa no âmbito das normas gerais e abstratas. Ao contrário do Poder Legislativo, cuja criação de enunciados jurídicos “decorre de uma apreciação de política legislativa, no sentido de atender situações de conveniência e oportunidade”<sup>73</sup>, não é dado ao Judiciário alterar o sistema de direito positivo por “necessidades” sociais, políticas ou econômicas.

A única forma de o Judiciário alterar o sistema de direito positivo é por meio do reconhecimento da invalidade de um enunciado. O mecanismo constitucional para expulsão de normas jurídicas inválidas do sistema é o reconhecimento de sua

---

<sup>73</sup> Gabriel Ivo, *Produção e Controle*: pg. 165.

impertinência com relação ao sistema, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação Declaratória de Constitucionalidade. Essa constatação é confirmada quando Riccardo Guastini afirma que “La inconstitucionalidade es un caso particular de invalidez: es La invalidez que deriva de la no-conformidad de una norma con la constitución”<sup>74</sup>.

Em tais casos, a produção do enunciado revogatório produzido pelo Judiciário terá como pressuposto a *constituição de uma inconstitucionalidade*. Gabriel Ivo é preciso ao afirmar que, em tais casos, o objetivo é garantir a conservação do sistema jurídico:

A decisão de inconstitucionalidade é um ato jurisdicional, fruto da afirmação do direito e da supremacia da Constituição, por isso consiste na aplicação do princípio da hierarquia.

A inconstitucionalidade supõe um vício da norma em questão e busca a conservação do sistema jurídico.<sup>75</sup>

Recorrendo ao exemplo acima fornecido, se o Poder Judiciário apreciar a invalidade do enunciado E2, somente poderá expurgá-lo do sistema jurídico mediante a inserção de um novo enunciado jurídico E3 que reconheça a sua invalidade (mais especificamente, sua inconstitucionalidade).

A competência para expurgar enunciados inconstitucionais do sistema é dada ao Supremo Tribunal Federal pelo art. 102, inc. I, “a” da CRFB/88. Esse dispositivo permite, tão somente, a apreciação de “Ações Diretas de Inconstitucionalidade” sem possibilidade de haver a remoção de normas jurídicas por outro fundamento que não seja a incompatibilidade entre a enunciação ou os enunciados-enunciados e seus respectivos fundamentos de validade constitucional. Sobre a importância da existência de um órgão competente para exercer o controle de constitucionalidade (que aqui chamamos de competência revisional corretiva), recorreremos às lições de Clèmerson Merlin Clève:

<sup>74</sup> GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Editorial Gedisa, 1999. p. 323.

<sup>75</sup> IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 166.

O principal mecanismo de defesa ou de garantia da constituição consiste na fiscalização da Constitucionalidade. Mas a fiscalização somente pode ocorrer se a própria Constituição atribuir, expressa ou implicitamente, a um ou mais órgãos, competência para exercitá-la. Esse órgão tanto pode exercer função jurisdicional, como política; tanto pode, no primeiro caso integrar a estrutura do judiciário, ou residir fora dela. O que importa é que promova a fiscalização da constitucionalidade dos atos normativos do Poder Público, censurando aqueles violadores de preceitos ou princípios constitucionais.<sup>76</sup>

Ao exercer sua competência revisional para fins de constituir uma inconstitucionalidade<sup>77</sup>, a Corte Suprema o faz tendo como fundamento a invalidade do enunciado E2. Esse fundamento, contrariamente ao que ocorre quando o Poder Legislativo cria um enunciado revisional, é relevante para o exame da higidez do procedimento de enunciação judicial.

Se, para o direito, são irrelevantes<sup>78</sup> os motivos que levaram o Legislativo a editar novo documento normativo, o mesmo não ocorre com as razões que levaram o

---

<sup>76</sup> CLÈVE, Clêverson Merlin. **A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1995, p. 29.

<sup>77</sup> Neste ponto, cabe uma observação. O Professor Geovany Cardoso Jevaux afirma que “os provimentos jurisdicionais são de três ordens: declaratório, constitutivo e condenatório”, *in*: Direito Constitucional – Teoria da Constituição. Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 156. Esse entendimento segue parte da doutrina nacional que, tradicionalmente, faz a distinção entre esses supostos três tipos de decisões.

Pela linha teórica adotada, no entanto, rechaçamos a concepção por meio da qual existiriam “provimentos” de natureza declaratória, principalmente pela confusão que isso pode causar. Toda decisão judicial altera o ordenamento jurídico e cria um novo estado de coisas. Uma decisão que reconhece uma paternidade, por exemplo, cria, em termos jurídicos, uma situação que antes não existia: agora João é pai de José. Biologicamente, pode ser, que essa realidade já existisse. Mas, em termos jurídicos, não houve declaração, mas, verdadeira, constituição da paternidade de João.

De igual modo, a inconstitucionalidade não é “declarada”, mas, sim, constituída. Antes da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal a lei “X” não era “inconstitucional”. Ainda que os efeitos da decisão possam ser manipulados, conforme autorizado pelo nosso sistema jurídico, isso não muda o fato de que a inconstitucionalidade, em termos estritamente jurídicos, somente surge mediante o proferimento de certas palavras pelo órgão competente. Cria-se, então, como resultado da atividade enunciativa daqueles que detêm competência para tanto, um novo estado de coisas que, juridicamente, antes não existia: agora a lei “X” é inconstitucional.

<sup>78</sup> Fazemos essa afirmação com a ressalva de que já existe, no âmbito doutrinário, preocupação quanto aos efeitos, por exemplo, da compra de votos para aprovação de determinado projeto de lei. Pedro Lenza, lembrando o episódio conhecido como mensalão, adverte que “o grande questionamento que se faz, contudo, é se, uma vez comprovada a existência de compra de votos, haveria mácula no processo legislativo de formação das emendas constitucionais a ensejar o reconhecimento de sua inconstitucionalidade. *In*: Lenza, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado (página 210). Apesar da posição do aludido doutrinador, somos da opinião de que tais questões, para fins de verificação da validade do produto legislado, são extrajurídicas. Por conseguinte, não seria possível reconhecer a inconstitucionalidade de uma emenda constitucional por suposta violação moral quanto às motivações dos parlamentares no bojo das discussões legislativas. Vícios dessa natureza, por serem estranhos às normas de produção jurídica, devem ser corrigidos pelos mecanismos próprios que o direito possui para admitir o ingresso de influências externas, como, por exemplo, a inauguração de novas discussões pelo Congresso Nacional para deliberar sobre a

Judiciário a produzir uma decisão cujo objeto seja o reconhecimento da inconstitucionalidade de determinado enunciado.

O enunciado que veicula o reconhecimento jurisdicional de uma inconstitucionalidade somente pode existir como resultado (no sentido de produto) do exercício da norma de competência jurisdicional que autoriza o Supremo Tribunal Federal a, diante de um enunciado produzido em violação às normas de produção jurídica, expedir o enunciado que expurgará a norma “inválida” do sistema. Por essa razão, afirmamos que o Poder Judiciário somente possui competência revisional corretiva.

#### **2.4.2 Mais um ajuste: normas de revisão sistêmica ou enunciados de revisão sistêmica?**

A nomenclatura “normas de revisão” foi proposta pelo Professor Tárek Moysés Moussallem em sua obra “Fontes do Direito Tributário”<sup>79</sup>. Segundo o referido Professor, ao lado das normas de comportamento e das normas de estrutura, haveria outra espécie normativa cujo objeto seria a regulação da conduta de modificar ou extinguir outra norma. Vejamos:

Para classificarmos as unidades do direito positivo em normas de conduta, normas de produção normativa e normas de revisão sistêmica, tenhamos em mente o *efeito do ato de aplicação de uma norma*: (1) quando a aplicação da norma N1 tiver como efeito imediato e mediato regular uma conduta C, chamaremos N1 de *norma de conduta*; e (2) quando a aplicação de uma norma N1 tiver como objetivo imediato regular uma conduta C para mediatamente produzir uma norma N2, chamaremos N1 de *norma de produção normativa*; (3) quando a aplicação de uma norma N1 tiver como escopo principal, não uma conduta humana, mas a modificação ou extinção de uma norma N2, estaremos diante de uma revisão do sistema de direito positivo e passaremos a designá-la *norma de revisão sistêmica*. Nesta o efeito imediato é a norma N2, a conduta é o efeito mediato.<sup>80</sup>

O Professor Moussallem, no entanto, aprofunda sua reflexão sobre as “normas de revisão sistêmica” em sua segunda obra “Revogação em Matéria Tributária” e lança nova conclusão sobre o tema, conforme se observa do excerto abaixo:

---

conveniência e oportunidade de uma nova emenda constitucional para substituir a que foi produzida com base em motivações espúrias.

<sup>79</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses.

<sup>80</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses. p. 79.

Embora possa permanecer intocável a classificação “norma de conduta” e “norma de produção normativa”, o mesmo não se pode afirmar com as denominadas “normas de revisão sistêmica”. Primeiro porque não são normas em sentido estrito, pois não são reconstruíveis na estrutura lógica do condicional. Mesmo que fosse possível reescrevê-las na forma do condicional careceriam de sanção. A “norma de revisão sistêmica” pode apenas ingressar na estrutura do condicional normativo como componente do antecedente ou consequente (como “norma não-autônoma” em sentido kelseniano). E a última e mais grave questão: as normas de revisão sistêmica não são passíveis de aplicação, logo seria um equívoco classificá-las trazendo como critério o ato de aplicação. A revisão sistêmica é efeito da promulgação da “norma de revisão sistêmica” e não resultado do ato de aplicação da “norma” de revisão sistêmica. Por isso, em vez de denominá-las “normas de revisão sistêmica”, melhor seria chamá-las “enunciado de revisão sistêmica”.<sup>81</sup>

Constata-se que, segundo o Professor Moussallem, não seria apropriado falar-se em “normas de revisão sistêmica”, pelo menos, não no sentido estrito de norma que expusemos anteriormente.

Embora sejam irrefutáveis os óbices acima expostos, é de se notar que a análise empreendida pelo autor quanto à possibilidade/impossibilidade de se incluir tais enunciados na classe das “normas jurídicas” tem como objeto os “enunciados-enunciados” produzidos pela atividade revogadora. Em outras palavras, a análise em questão tem como elemento objetual o produto da enunciação, ou seja, os enunciados-enunciados revogatórios.

Analisando a questão sob este prisma, de fato, encontramos dificuldades em afirmar que tais unidades jurídicas poder-se-iam chamar normas em sentido estrito. O enunciado “Revoga-se a norma N1”, visto dessa forma: i) não pode ser colocado sob a forma de juízo hipotético condicional; ii) não pode ser aplicado e, de fato; iii) carece de sanção.

Não obstante o acerto das colocações, chamamos a atenção para a necessidade de especificar o sentido que atribuímos à expressão “norma de revisão” antes de aderirmos, integralmente, à ideia que rechaça a possibilidade de considerar “normas de revisão sistêmica” como “normas em sentido estrito”.

Ao nos referirmos à revogação, a ambiguidade do termo pode criar confusões artificiais. Assim, o mesmo vocábulo pode designar, tanto o produto dessa atividade,

---

<sup>81</sup> MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 124.



como a própria atividade em si mesmo considerada. O Professor Tárek Moysés Moussallem já havia identificado este problema:

Na Ciência do Direito, os juristas a todo tempo caem na armadilha da ambiguidade processo-produto e usam determinadas palavras, tais como: lançamento, processo, lei, ato jurídico e tantas outras, ora no sentido de enunciação, ora no sentido de enunciado, ou seja, ora como processo, ora como produto. A palavra “revogação” não foge a tal nociva regra. Empregase como a atividade produtora de um enunciado revogatório (enunciação), bem como pelo produto dessa atividade, isto é, o próprio enunciado.<sup>82</sup>

No primeiro caso, aplicam-se as ressalvas quanto à impossibilidade de considerarmos tais enunciados como normas em sentido estrito (estamos falando, aqui, do produto da enunciação revisional).

No segundo caso, por outro lado, tratamos da atividade produtora de enunciados revisionais. Como exporemos ao longo do item “2.5.3”, existe uma norma jurídica que disciplina a competência revisional dos sujeitos de direitos autorizados a modificar ou extinguir enunciados do sistema jurídico.

Visto sob este prisma, a expressão “norma de revisão sistêmica” é utilizada em sentido estrito, mas se refere a objeto diverso daquele analisado pelo Professor Moussallem, na medida em que não designa o produto da atividade revogadora, mas trata, justamente, do caminho percorrido pelo sujeito competente para criar enunciados revisionais (atividade de enunciação).

Nota-se que, nesse caso, é possível reduzir a norma de revisão sistêmica à forma do juízo hipotético condicional que, em linguagem não formalizada, poderia ser construída da seguinte forma:

Deve Ser que: i) Se for o Supremo Tribunal Federal, no Território Brasileiro, após a Constituição de 1988; ii) É a autorização para exercer o controle de constitucionalidade de expurgar enunciados do sistema, observados os limites formais e materiais prescritos pela Constituição e pela Lei n.º 9.868/99.

Também está presente a possibilidade de sanção se a norma de revisão sistêmica for violada. Desse modo, caso a atividade enunciativa da Corte Suprema destoe das prescrições constitucionais ou legais que regem a sua enunciação, a atividade

---

<sup>82</sup> MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005. p. 124. p. 168.

estará sujeita à invalidade. Nesse caso, estamos tratando da “validez de uma revogação”, como adverte Moussallém<sup>83</sup>, com fundamento em Amedeo G. Conte.

O terceiro óbice que inviabilizaria atribuir o adjetivo “normativo” aos enunciados-enunciados resultantes da atividade de competência revisional (impossibilidade de aplicação) também não possui pertinência quando nos referimos à norma de competência revisional (compreendida como disciplina da enunciação revisional), pois esta pode ser exercitada (aplicada) pelos sujeitos competentes e tem como resultado a criação dos enunciados-enunciados revogatórios.

Portanto, ao deslocarmos o foco de análise do produto (enunciado-enunciado revogatório) para a norma que regula a atividade produtora (enunciação revogatória), não vemos óbice em incluí-la na classe de normas jurídicas em sentido estrito.

Por outro lado, se retomarmos a questão atinente aos enunciados-enunciados, frutos do exercício da atividade enunciativa revisional, mantemos incólume as assertivas que apontam para a impossibilidade de classificá-los como normas, desde que os analisemos de forma isolada.

Entretanto, dúvidas surgem quando nos dispomos a investigar esses enunciados como partículas integrantes do sistema S1 ou S2 do direito positivo, que possuem a possibilidade de se agrupar com outras partículas do sistema para formar uma mensagem com sentido deôntico<sup>84</sup>.

Tomemos o seguinte exemplo: após o regular trâmite legislativo, o Congresso Nacional produz o enunciado-enunciado “Revoga-se a norma N1”.

---

<sup>83</sup> Segundo Moussallém, Amedeo G. Conte faz a distinção entre “validez da revogação” e “revogação da validade”, tendo em vista que “na primeira expressão, o termo “validez” é usado em sentido pragmático, uma vez que tem em mira a felicidade (thética, ou seja, normativamente regulada) do ato de revogação (enunciação), produtor do enunciado revogatório (enunciado-enunciado); na segunda, a validade sobre qual a revogação (enunciado-enunciado) atua é a validade sintática, já que é relativa às regras constitutivas sobre a validade. In: *Revogação em Matéria Tributária*, pg. 172.

<sup>84</sup> Aqui nos inspiramos na classificação proposta pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, quanto este constrói quatro planos de linguagem (S1, S2, S3 e S4). De acordo com o referido Professor: “Observa-se a existência dos quatro planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4, partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1), que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2) até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3), e a forma superior do sistema normativo (S4) [...]”. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 133.

O art. 2.º do Decreto-lei n.º 4.657/42, por seu turno, prescreve que “não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”<sup>85</sup>. Esse dispositivo legal, ao ser combinado com o enunciado-enunciado revogador permite a criação de um juízo hipotético-condicional que, simploriamente, pode ser assim colocado em linguagem não formalizada:

Deve ser que, Se for agente aplicador do direito; É a proibição de aplicar o enunciado N1, revogado pelo Congresso Nacional.

Dessa forma, ao agruparmos enunciados prescritivos do Sistema linguístico S2, é possível a formação de normas jurídicas em sentido estrito, caracterizadas pela forma do juízo hipotético-condicional, modalizando condutas em permitidas, proibidas ou obrigadas.

Necessário, ainda, investigar a possibilidade de ser sancionada a conduta que destoa da norma jurídica que proíbe a aplicação de enunciados revogados.

Como vimos há pouco, o enunciado-enunciado revogatório pode se agrupar com outros enunciados do plano linguístico S2 para compor mensagens dotadas de sentido deôntico. Como resultado, explicitamos a prescrição normativa (em sentido estrito) que proíbe a aplicação de enunciados que tenham sido revogados.

Essa prescrição é típica norma de produção jurídica, pois se dirige à atividade do aplicador do direito. A Administração Pública ou o Judiciário, ao criarem novas normas jurídicas, devem se abster de aplicar normas que tenham sido revogadas.

Sob este enfoque, também é possível falar em sanção por descumprimento da norma revogadora. Explicamos.

Como já expusemos em momento anterior, Tácio Lacerda Gama, apoiado nas lições de Teoria Pura do Direito, adere à ideia segundo a qual, toda norma produzida “se ajusta a uma norma de competência ou a uma cláusula alternativa que, embora não esteja expressa, determina a invalidade da norma criada”<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Planalto: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657compilado.htm)

<sup>86</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 102.

A produção normativa que viole a norma prescritiva revogatória (norma que determina a não aplicação de normas revogadas), portanto, preenche o antecedente da norma sancionatória que prevê a nulidade do enunciado produzido ilicitamente. Em outras palavras: Deve ser que, Se for a produção da norma N1 com fundamento em enunciado jurídico revogado, É a nulidade do enunciado N1 então criado.

Portanto, quando analisamos a questão dessa maneira, a norma revogatória pode ser violada e, se isso ocorrer, o sistema está preparado para sancionar a conduta ilícita, mediante a decretação de nulidade do produto N1.

O último óbice seria a impossibilidade de aplicação da norma revogatória. Quanto a este ponto, pensamos, também, ser possível contorná-lo, desde que, é claro, a premissa de construção do juízo hipotético condicional “se for aplicador do direito, deve ser a proibição de aplicar enunciados revogados” seja mantida.

Como já deixamos transparecer, a atividade enunciativa deve, sempre, levar em conta a proibição de aplicar enunciados revogados. Logo, a norma revogatória (em sentido estrito) está regulando a conduta dos sujeitos competentes para criação de enunciados jurídicos.

A dificuldade que se põe, no entanto, é a constatação de que essa norma revogatória foi aplicada. Isso ocorre porque o efeito de sua aplicação é, justamente, um produto marcado pela negatividade. Queremos dizer que o produto de sua correta aplicação é um enunciado que não contenha o enunciado revogado ou que não tenha sido produzido com fundamento nele.

Por isso, torna-se difícil visualizar o efeito da aplicação da norma revogatória: é efeito negativo, efeito que somente ocorre quando não foi aplicado o enunciado revogado, semelhante ao que ocorre com as obrigações negativas.

A conduta contrária, no entanto, salta aos olhos: se a norma N2 for produzida com base na norma N1 revogada, a norma N2 traz, em si, a aplicação do dispositivo revogado.

Com essas colocações, entendemos ser possível afirmar que, assim como a norma de competência revisional, os enunciados-enunciados revogatórios podem ser considerados como normas jurídicas em sentido estrito, desde que agrupados com

outras unidades do sistema para formar uma estrutura dupla, sob a forma de juízo hipotético condicional.

## ***2.5 Sobre as Normas de Competência que Disciplinam a Produção e a Revisão de Enunciados de Redirecionamento Executivo-fiscais.***

Como expusemos em momento anterior, o sistema jurídico-positivo é homogêneo no plano sintático. Com isso, queremos dizer que as normas jurídicas (em sentido estrito) possuem o mesmo arquétipo lógico, materializado na fórmula “D [H → C]”. A norma de produção jurídica que disciplina a confecção de enunciados de redirecionamento de Execuções Fiscais, bem como o de revisão sistêmica pelo órgão jurisdicional não foge a essa estrutura.

Cristiane Mendonça, em sua obra especialmente dedicada ao tema “Competência Tributária”, criou, em linguagem formalizada, aquilo que seria o arquétipo da norma que disciplina o exercício da competência legislativo-tributária no ordenamento jurídico brasileiro. A Norma de Competência Tributária (NCT) assume a seguinte compostura:

<\_Dsm\_>

$$NCT = \{ Ht [Cm + Ce + Ct] \rightarrow Ct = [ Cp (Sa + Sp) + Cda (Lf + Lm) ] \}$$

Em que:

NCT = Norma de competência tributária

Hct = Hipótese, antecedente ou suposto da norma de competência tributária

Cm = Critério material da hipótese - (ser pessoa política de direito constitucional)

Ce = Critério espacial (previamente determinado: território brasileiro)

Ct = Critério temporal (condicionante de tempo)

Dever ser neutro – conectivo deôntico interproposicional (funciona ligando o antecedente ao conseqüente da norma, não é modalizado, ao contrário daquele que está localizado entre os sujeitos da relação jurídica).

Cct = Conseqüente da norma de competência tributária

Cp = Critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica

Sa = Sujeito ativo da norma de competência tributária

Sp = Sujeito passivo da norma de competência tributária

Cda = Critério delimitador da autorização – indica o que foi autorizado (editar normas gerais e abstratas e individuais e concretas) com todos os limites formais e materiais indicados no sistema

Lf = limites formais – estabelecem a forma (procedimento) de produzir veículos introdutores das normas jurídicas tributárias (enunciação enunciada)

Lm = limites materiais – delineiam a substância dos enunciados-enunciados a serem produzidos

Dsm = dever-ser modalizado. Significa o direito (permissão) ou o dever (obrigação) de o Sa editar e revogar (parcial ou totalmente) os enunciados prescritivos instituidores de tributos e o correspondente dever ou direito de o Sp respeitar ou exigir o cumprimento de tal direito ou dever<sup>87</sup>.

Nota-se, então, que, dentre outros dados, a norma de competência qualifica o sujeito competente (Sa), estabelece o procedimento da enunciação (Lf), bem como os limites ligados ao conteúdo da matéria que devem ser observados pelo legislador (Lm).

O que nos importa, agora, é que – embora o arquétipo formal desenvolvido por Cristiane Mendonça tenha sido produzido a partir de um corte metodológico que se propôs ao estudo da competência legislativo-tributária – o mesmo esquema lógico-formal pode ser utilizado para o estudo da competência judicial que tenha por escopo produzir decisões de redirecionamento de Execuções Fiscais e, também, para o estudo da norma de competência que disciplina a produção de enunciados veiculadores de invalidades por *ofensa à norma de produção jurídica*.

Isso porque, as variáveis lógicas que compõem a linguagem formalizada possuem, como bem observado por Lourival Vilanova, um caráter universal, podendo ser substituídas por quaisquer predicados. De acordo com Vilanova:

As variáveis, como se vê, não são símbolos que variam fisicamente num campo temporal ou espacial. São símbolos fixos, identificáveis nas ocorrências em que se apresentam nas formas lógicas. Variam sim, os valores atribuíveis, e sempre dentro de uma órbita. As variáveis

<sup>87</sup> MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 71-72.

matemáticas sacam seus valores de diversos pontos, linhas, planos, números, etc. As variáveis lógicas tiram seus valores de diversos domínios. Qualquer domínio pode oferecer valores substitutivos às variáveis lógicas. Nisso reside a absoluta universalidade das formas lógicas. Qualquer objeto, de qualquer domínio, pode ingressar na forma lógica através da transformação sintática de variável. Em “S é P”, qualquer entidade real, ideal ou imaginária, é apta para substituir P. Qualquer região, (em sentido fenomenológico) de objetos é, por assim dizer, transparente para a penetração da forma lógica<sup>88</sup> (grifos originais).

Então, apesar de a estrutura da NCT ter sido, num primeiro momento, desenhada com os olhos voltados à produção de enunciados tributários, sua utilidade pode ser expandida para outros setores da dinâmica jurídica.

Considerando a universalidade das formas lógicas e a possibilidade de substituir os categoremas da NCT por conteúdos diversos daqueles originariamente pensados, é de todo útil ao presente trabalho nos valermos dessa estrutura formal e saturá-la com as regras de produção normativa ligadas à feitura de enunciados que versem sobre redirecionamento.

Portanto, poderemos investigar quais enunciados devem preencher o consequente da norma de competência jurisdicional que disciplina a produção de decisões de “redirecionamento”, principalmente no que tange aos critérios delimitadores da autorização (que alberga os limites formais e materiais da norma de competência) e, a partir daí, fornecer elementos para averiguar a higidez do produto dessa atividade.

Para não destoar dos objetivos deste trabalho, nos limitaremos a indicar os limites formais e materiais da norma de competência que disciplina a enunciação das decisões de redirecionamento, sem nos imiscuirmos no estudo das demais variáveis lógicas da norma de competência.

---

<sup>88</sup> VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 12

### **3. RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIROS POR CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: DEFINIÇÃO DE RESPONSABILIDADE E ANÁLISE DOS LIMITES MATERIAIS DO EXERCÍCIO DA NORMA DE COMPETÊNCIA QUE DISCIPLINA A PRODUÇÃO DE DECISÕES DE REDIRECIONAMENTO**

#### **3.1 Discussões Preliminares**

O título deste capítulo traz ínsita uma redundância que será melhor compreendida nos subitens seguintes. A redundância está contida na expressão “responsabilidade de terceiros” por créditos tributários. Pela definição de “responsável” trazida pelo Código Tributário Nacional, a responsabilidade é fenômeno que, invariavelmente, alcançará um “terceiro”, distinto do contribuinte, não havendo outra possibilidade.

Contudo, por se tratar de termo frequentemente utilizado pela doutrina e que reforça o caráter supletivo da sujeição passiva do responsável, o adotaremos nesse trabalho, mas com a ressalva de que o termo responsável já permite concluir que o sujeito passivo da obrigação jurídico-tributária é um sujeito distinto daquele que pratica o fato imponible, ou seja, um terceiro em relação à prática do fato definido como antecedente da regra matriz de incidência tributária.

De todo modo, antes de ingressarmos, propriamente, nas hipóteses de responsabilização de terceiros por créditos tributários que serão objeto de investigação, faz-se necessário estabelecermos algumas ponderações sobre a relação jurídico-tributária e os fenômenos que envolvem a aludida “responsabilização” de terceiros, bem como sobre o corte metodológico que adotaremos.

Esses assuntos são pertinentes porque, a todo o tempo, trataremos de conceitos relevantes, como o de “relação jurídica”, “lançamento”, “redirecionamento”, “terceiro”. Assim, a perfeita delimitação do conteúdo semântico de cada um desses elementos, bem como a melhor compreensão desses fenômenos jurídicos, é indispensável ao alcance de uma investigação mais abrangente sobre o tema aqui tratado.



### **3.1.1 Relações, Relação Jurídica e Relação Jurídico-tributária**

As relações jurídicas são jurídicas porque os termos nela envolvidos encontram suporte em uma norma pertencente ao direito positivo. Nem todas as relações, no entanto, são jurídicas. Aliás, a maior parte delas, não o são.

No mundo factual, existe relação afetiva entre um casal de namorados, existe relação entre um motor e a caixa de marchas, existe relação entre o vento que sopra e as folhas que se desprendem de uma árvore. Sempre que estivermos diante de dois termos, unidos por um operador relacionante, estaremos diante de relações. Os termos “é maior que”, “pertence a”, “está apaixonado por”, “caiu em decorrência de” são exemplos de termos que exprimem relações entre dois objetos.

As relações podem ser jurídicas, ou não, a depender de os objetos e o operador relacionante pertencerem ao sistema de direito positivo, ou não.

A relação “José é pai de João” pode ser, concomitante ou isoladamente, tanto jurídica, quanto biológica, quanto social. Pode ser jurídica e não ser biológica. Pode ser biológica e não ser jurídica. Pode ser social e não ser biológica, nem jurídica. Tudo vai depender de como os termos estão e, se estão, alocados dentro dos seus respectivos sistemas.

João pode ser pai de José no campo biológico conforme a linguagem das provas (exame de DNA) “jogada” nesse sistema (biologia) demonstre a semelhança entre os materiais genéticos de ambos.

Contudo, mesmo com a comprovação biológica da paternidade, José pode não reconhecer, juridicamente, João como seu filho. Como tivemos oportunidade de afirmar, as normas jurídicas não incidem “automática e infalivelmente”. Enquanto não houver a produção de uma norma jurídica, emanada de autoridade competente, reconhecendo o vínculo de paternidade, João será filho sem pai, em termos jurídicos.

Por outro lado, no momento em que sua certidão de nascimento for lavrada pelo Oficial do Cartório de Registro Civil, com a respectiva indicação de José como pai, ou, quando a decisão judicial prolatada em “Ação de Investigação de Paternidade”,

assim o fizer, somente aí termos relação jurídica de paternidade de José para com João.

Há, ainda, a possibilidade de José sempre tratar João como seu filho, independente do fator biológico ou jurídico. Nesse caso, teríamos uma relação social que, pode ou não, coincidir com as relações jurídica e biológica.

Note-se que a mesma “realidade” linguística (José é pai de João) pode constituir três tipos diversos de relação, a depender do ângulo de análise do sujeito cognoscente. A relação, no entanto, somente pode ser tratada como jurídica se os termos e o operador relacional pertencerem ao sistema jurídico.

José, enquanto pessoa nascida com vida, devidamente registrada nos assentos civis é, em termos jurídicos, qualificado como sujeito de direito. João, por seu turno, também nascido com vida e registrado pelo cartório competente como filho, apenas, de Maria, também é, juridicamente, sujeito de direito. Portanto, tanto João, como José, são termos que integram o sistema de direito positivo, uma vez que ambos foram qualificados, por meio do procedimento próprio e do agente competente, como sujeitos de direito.

Observa-se, então, que os termos (José e João) foram juridicizados, mas o operador relacional de paternidade não o foi. Nesse contexto, seria impróprio afirmar que existe relação jurídica de paternidade, justamente, porque o operador “é pai de” não integra o sistema de direito positivo.

O que nos interessa para o presente estudo, no entanto, são as relações jurídicas e, mais precisamente, as relações jurídico-tributárias. O termo “relação jurídica”, no entanto, é ambíguo e, para não prejudicar os fins a que nos propusemos, precisa ser elucidado.

Como dissemos, toda vez que, tanto os termos, quanto o operador relacional pertencerem ao sistema de direito positivo estaremos diante de relações jurídicas. As relações jurídicas, no entanto, podem ocorrer, a título exemplificativo, entre: i) dois ou mais enunciados; ii) uma norma e outra norma; iii) uma norma abstrata e um fato jurídico; iv) entre os sujeitos que ocupam o consequente da norma jurídica em sentido estrito. Enfim, sempre que for possível unir dois termos jurídicos pela relação

que entre eles existe no interior do sistema, poderemos, em sentido amplo, falar de “relação jurídica”.

Neste ponto, torna-se oportuna uma observação. As relações, somente são assim consideradas, porque foram, linguisticamente, constituídas. Não existem relações fora dos quadrantes da linguagem. Quando afirmamos que José é pai de João (seja em que sentido for, biológico, social ou jurídico), construímos a relação por meio de palavras.

A consequência dessa constatação é que as possibilidades de estabelecermos relações são vastíssimas. Podemos, inclusive, estabelecer, com valência verdadeira, relações negativas por meio da linguagem: i) o Brasil não faz parte da Oceania, ou; ii) Vitória não é capital de São Paulo, ou; iii) no interior do sistema de direito positivo, José não é pai de João<sup>89</sup>.

Assim, em termos linguísticos, sempre teremos a possibilidade de criar relações entre termos existentes no interior dos mais diversos sistemas.

No âmbito do sistema de direito positivo, como já mencionamos, existe a possibilidade de identificarmos os mais variados tipos de relações. Nesse caso, estaríamos diante do que Lourival Vilanova denominou de “relação jurídica em sentido amplo”. Eis o que afirma o ilustre Professor Pernambucano:

As normas jurídicas, pois, com sua incidência sobre os fatos condicionantes de condutas, intertecem um sistema de relações jurídicas entre essas condutas. O universo jurídico – segmento do universo social global – compõe-se de fatos naturais e fatos de condutas e de relações, que, por serem estabelecidas, modificadas ou desfeitas pelas normas do sistema de direito, são relações jurídicas. Relações no interior do universo jurídico, mas relações jurídicas no sentido amplo. No sentido estrito, ou sentido técnico-dogmático, nem todas as relações são relações jurídicas.<sup>90</sup>

A relação jurídica que possui notável relevância para a análise dos requisitos para responsabilização de terceiros por créditos tributários, no entanto, é a relação jurídica em sentido estrito. Por relação jurídica em sentido estrito nos reportamos

---

<sup>89</sup> Quando afirmamos que é possível construir relações negativas, queremos demonstrar a multiplicidade de usos que a linguagem possui. É claro que, em rigor, relações negativas demonstram, justamente, a ausência de relação entre os termos. No entanto, o simples fato de unir dois termos para afirmar que entre eles não existe relação, cria, em termos linguísticos, uma assertiva de caráter relacional: unem-se duas realidades para afirmar que, entre elas, não há relação.

<sup>90</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 116.

àquela que traduz o vínculo que existe entre os sujeitos de direito localizados no conseqüente da norma jurídica em sentido estrito.

Relação jurídica em sentido estrito denota, portanto, o liame existente entre os sujeitos de direito, unidos por um modal deôntico em que se assegura, de um lado, uma posição ativa, no sentido de exigir o cumprimento de uma prestação e, de outro lado, uma posição passiva, caracterizada pela imputação de um dever jurídico ao outro sujeito da relação. Mais uma vez, são precisas as lições de Lourival Vilanova:

A relação jurídica, em sentido estrito, é interpessoal. Direitos, faculdades, autorizações, poderes, pretensões, que se conferem a um sujeito-de-direito estão em relação necessária com outros sujeitos de direito, portadores de posições que se colocam reciprocamente às posições do primeiro sujeito-de-direito, condutas qualificadas como deveres jurídicos em sentido amplo. Para se marcar tais posições, reciprocamente contrapostas, denominam-se sujeito-de-direito ativo e sujeito-de-direito passivo.<sup>91</sup>

Como bem exposto pelo Professor Pernambucano, relações jurídicas em sentido estrito exigem, sempre e, no mínimo, dois sujeitos de direito. De um lado um denominado sujeito ativo, titular de pretensões e, de outro, o sujeito passivo, que, por relação de causalidade jurídica, tornou-se devedor, em sentido amplo, do sujeito ativo. Em linguagem formalizada, teríamos a seguinte compostura para exprimir a relação jurídica em sentido estrito:  $F \rightarrow S' R S''$ . Ou seja: dado o fato “F”, instaura-se, por causalidade jurídica, a relação entre o Sujeito S’ e o Sujeito S”.

Ao aproximar as noções de relação jurídica em sentido estrito aos fins do presente trabalho, inserimo-nos no campo das relações jurídico-tributárias. Neste tipo de relação, como em todos os outros campos do direito, não se altera a interpessoalidade da relação jurídica. O que a difere das demais é, tão somente, o objeto da prestação que pode ser exigida pelo sujeito ativo contra o sujeito passivo: uma obrigação de natureza tributária<sup>92</sup>.

<sup>91</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 121.

<sup>92</sup> Por obrigação de natureza tributária não nos referimos aos tributos em sentido estrito. Ou seja, não nos referimos apenas às obrigações decorrentes da prática de “hipóteses de incidência tributárias”. Outros deveres decorrentes do regime jurídico-tributário, que costumamos nominar de “deveres instrumentais tributários” também podem ser incluídos no âmbito das relações jurídico-tributárias em sentido amplo. Somente quando quisermos nos referir à relação que origina o dever de pagamento

Assim, quando nos deparamos com uma relação jurídica que tenha como objeto uma prestação consistente no dever de pagar um tributo ou o dever de realizar ou não realizar uma determinada conduta no interesse da administração fazendária (dever instrumental tributário), ter-se-á uma relação jurídica de cunho tributário. É o que afirma Paulo de Barros Carvalho:

Relações jurídicas tributárias. No conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, vamos encontrar os dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. As primeiras, previstas no núcleo da norma de que define o fenômeno na incidência — regra-matriz — e as outras, circunpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais.<sup>93</sup>

Essencialmente, no entanto, não há diferenças se comparadas aos outros tipos de relações jurídicas em sentido estrito. Também aqui, tem-se, no mínimo, dois sujeitos de direito, reciprocamente vinculados, um com o direito e o outro com um dever, tudo predeterminado pelo sistema de direito positivo e deflagrado a partir da juridicização de um fato “F”.

### ***3.1.2 Os sujeitos de Direito da Relação Jurídico-Tributária: o critério pessoal da regra matriz de incidência***

No âmbito do Direito Tributário coube ao Prof. Paulo de Barros Carvalho o desenvolvimento da estrutura formal que foi batizada de “Regra Matriz de Incidência Tributária”. Essa estrutura lógico-formal traz em seu interior as notas de classe relativas aos elementos essenciais que devem ser identificados pelo aplicador do direito para formular o juízo hipotético-condicional que veicula a norma jurídico-tributária no plano abstrato e geral. A partir dessa formulação, o sujeito competente credenciado pelo direito positivo estará apto a instaurar, no plano concreto e individual, a relação jurídica que tem como objeto o pagamento do tributo.

Sem mais atrasos, vejamos a estrutura formal da Regra Matriz de Incidência Tributária:

---

do tributo definido como tal no art. 3.º do Código Tributário Nacional é que indicaremos a diferença. Neste caso, utilizaremos a expressão “relação jurídico-tributária em sentido estrito”.

<sup>93</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007.pg. 320.

Njt

DSm  $\leftrightarrow$ 

$$H = C_m (v+c) . C_e . C_t \rightarrow C = C_p (S_a . S_p) . C_q (bc . al)$$

Confirmando a homogeneidade sintática das normas jurídicas, temos, também na Regra Matriz, uma estrutura implicacional composta por antecedente e consequente, unidos por um functor não modalizado (neutro) que faz a junção entre a proposição implicante e a proposição implicada.

No interior da proposição implicada temos os sujeitos de direito da relação jurídica. De um lado, o Sujeito Ativo (Sa), que possui o direito de exigir o cumprimento da prestação contida no Critério Quantitativo (Cq) e, de outro lado, temos o Sujeito Passivo (Sp) a quem cabe o dever de cumprir a prestação.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária, normalmente, é uma pessoa política de direito público interno (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios). Esses entes, na maior parte das vezes, se identificam com os titulares da competência legislativo-tributária. Assim, o titular da obrigação tributária que tem como objeto o pagamento do Imposto de Renda é a União Federal que, também, é o sujeito competente para instituir e modificar a Regra Matriz de Incidência desse mesmo tributo.

Não é regra, no entanto, que essa identidade sempre ocorra. A privatividade<sup>94</sup> da competência para legislar em matéria tributária não se confunde e não exclui a possibilidade de a aptidão para figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária ser transferida para outro sujeito de direito.

Como exemplo de sujeitos ativos da relação jurídico-tributária que não se confundem com os titulares da competência para legislar nessa matéria indicamos as entidades paraestatais e autarquias. Esses entes podem figurar como sujeitos ativos de relações jurídico-tributárias sem, contudo, serem detentores de competência para inovar o ordenamento jurídico no plano abstrato e geral.

<sup>94</sup> Ressaltamos que a “privatividade” como característica da competência tributária não resiste a uma análise mais aprofundada. Como bem demonstrou Cristiane Mendonça, existem situações em que um ente político pode exercer a competência legislativo-tributária que, em princípio, a Constituição Federal reservou a outra pessoa política. Apesar de essa hipótese constituir uma situação excepcional, entendemos que isso já é suficiente para afirmar que a privatividade, embora seja a “normalidade”, pode ser flexibilizada e, portanto, não pode ser tida como uma “característica” da competência tributária. *In*: Competência Tributária. São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 292.

Nosso foco de análise, no entanto, se concentra no polo passivo da relação jurídica deflagrada com verificação do “fato imponível tributário”. Quem deve ser elevado à condição de devedor da obrigação tributária?

### 3.2 O sujeito passivo da relação jurídico-tributária

Como tivemos oportunidade de afirmar, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária é aquele a quem é imputado o dever de cumprir uma prestação em favor do sujeito ativo. O direito positivo pátrio, por seu turno, elege diferentes categorias de sujeitos que podem, eventualmente, figurar como devedores<sup>95</sup> desse vínculo obrigacional.

A matéria é, inicialmente, tratada pelo art. 121 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Não faltam críticas doutrinárias à redação do *caput* do art. 121 do CTN, principalmente pelo desvio legislativo consubstanciado na tentativa de equiparar a “penalidade pecuniária” à obrigação principal<sup>96</sup>. Esse deslize enunciativo, no entanto, é de pouco interesse para nossa investigação.

---

<sup>95</sup> Utilizamos, aqui, o signo “devedor” em acepção ampla, de modo a explicitar, não somente aquele que é obrigado a realizar um pagamento a título de tributo, mas, também, aquele que está sujeito a prestações, positivas ou negativas, a serem executadas no interesse da Administração Fazendária (deveres instrumentais tributários).

<sup>96</sup> Paulo de Barros Carvalho, ao investigar a redação do § 1.º, do art. 113 do CTN, é certo ao identificar a atecnia legislativa ao tentar inserir a prestação pecuniária decorrente de ilícito na classe “obrigação principal”, segundo o autor “basta acudir à mente com a definição de tributo, fixada no art. 3.º desse Estatuto [CTN], em que uma das premissas é, precisamente, não constituir a prestação pecuniária sanção de ato ilícito. Ora, a prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por

O que, por outro lado, nos interessa, nesse momento, é identificar os diferentes tipos de sujeitos de direito que podem ser alçados ao posto de sujeitos passivos da relação jurídica que tem como objeto uma prestação de natureza tributária.

Pela leitura do *caput* e do respectivo parágrafo único do art. 121 do CTN não é difícil perceber que não há a indicação de quem pode figurar no polo passivo da relação jurídica (S', S'', S''', ou Sn). Ao invés, percebe-se que a função desses enunciados prescritivos é meramente qualificatória.

O *caput* afirma que o *sujeito passivo* da obrigação principal (compreendida como obrigação tributária) é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Nenhuma utilidade possui a definição legal em comento.

É desnecessário afirmar que o sujeito passivo é aquele que possui o dever jurídico. Como explicitamos ao analisarmos a relação jurídica e a relação jurídico-tributária, os dois sujeitos do vínculo obrigacional são, justamente, aqueles que estão, reciprocamente, implicados ao redor de um objeto prestacional.

Por conseguinte, existem duas posições que podem ser ocupadas pelos sujeitos: a ativa, caracterizada pelo direito de exigir a prestação e a passiva, cujo elemento definidor é, como já dito, o dever de adimplir o dever jurídico que lhe foi imputado. Assim, prolixo foi o legislador ao definir o óbvio. Sujeito passivo de qualquer relação jurídica é aquele que está obrigado a cumprir um dever em face daquele que pode exigir o referido cumprimento.

A mesma observação, no entanto, não se aplica ao parágrafo único do dispositivo legal em análise. Trata-se, ali, de duas classes de sujeitos passivos: i) contribuinte e; ii) responsável. Neste ponto surgem indagações mais inquietantes.

São essas as únicas classes de sujeitos passivos que podem ser eleitos sujeitos passivos do vínculo obrigacional tributário? Existe diferenças nodais entre elas?

---

objeto o pagamento da penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter e desnaturando a instituição do tributo. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 325. Luís Cesar Souza de Queiroz também se manifesta nesse mesmo sentido ao afirmar que “A ressalva que se faz necessária é relativa à parte final do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN). Em rigor, por força de definição de tributo retro explicada (subitem 2.9.1 do Capítulo II), o “pagamento de penalidade pecuniária” é conduta estranha à prestação tributária (nesse sentido, o art. 3.º do CTN)”. In: Queiroz, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998. pg. 180.



Existe algum reflexo no redirecionamento da execução fiscal a depender do tipo de sujeito que ocupa o critério pessoal da relação jurídico-tributária?

### **3.2.1 O sujeito passivo da relação jurídico-tributária em sentido estrito: o contribuinte**

Partindo da definição fornecida pelo art. 121 do Código Tributário Nacional, temos a figura do contribuinte como sujeito passivo da relação jurídico-tributária quando este tiver “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”<sup>97</sup>.

Para a correta compreensão do que se entende por contribuinte no direito positivo brasileiro, é primordial delinear o que significa a “relação pessoal e direta” prevista no enunciado do art. 121 do CTN.

Por “relação pessoal e direta” não vemos como identificar outro sujeito, senão aquele que pratica a conduta prevista no antecedente da regra matriz de incidência tributária. É ele quem possui relação “pessoal” e “direta” com a situação que, na criticada terminologia do CTN, constitui o “fato gerador” da obrigação tributária.

Assim, o contribuinte do imposto de renda somente pode ser aquele sujeito de direito que, incidindo na conduta de “auferir renda”, seja, também, inserido no conseqüente da relação jurídico-tributária.

Teremos, então, contribuinte quando houver coincidência entre o sujeito que pratica a conduta prevista no antecedente da regra matriz de incidência tributária e o sujeito passivo que está no conseqüente dessa norma jurídica. Hugo Barreto Sodré Leal é preciso quanto ao tema:

---

<sup>97</sup> Aderimos às críticas que veem na expressão “fato gerador” imprecisão terminológica que pode macular o processo de construção do conhecimento. Por isso, em conformidade com as lições de Alfredo Augusto Becker, decomponemos a referida expressão em outras duas, a saber: i) *hipótese de incidência* para nos referirmos à descrição abstrata do critério material da regra matriz de incidência e; ii) *fato imponible* para explicitar o fato juridicizado no antecedente da norma jurídico-tributária concreta e individual. In: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 288.

O contribuinte é a pessoa física ou jurídica que realiza a conduta descrita no antecedente da regra-matriz de incidência tributária e que, por esse motivo, figura como sujeito passivo da relação jurídica tributária em sentido estrito, isto é, do vínculo constituído com base no consequente normativo.<sup>98</sup>

Essa observação não passou despercebida por Luís Cesar Souza de Queiroz:

Logo, por força do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva, é correto pontificar: o único sujeito de direito que pode estar presente no polo passivo da relação jurídico-formal prescrita no consequente da norma impositiva de imposto, tendo a obrigação de entregar dinheiro ao Estado, é aquele (mesmo) titular da riqueza pessoal descrita pelo aspecto material da norma impositiva de imposto.<sup>99</sup>

Insta pontuar que o referido autor, quando expõe os critérios que compõem sua “norma impositiva de imposto”, o faz de forma, aparentemente, distinta daquela veiculada na regra matriz de incidência tributária delineada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho. De acordo com as lições de Luís Cesar Souza de Queiroz, o antecedente normativo seria composto pelos seguintes critérios: *pessoal*, material, temporal e espacial. Quanto aos três últimos, há perfeita sintonia com aqueles descritos no arquétipo formal desenvolvido pelo Professor Emérito da USP.

Surge, entretanto, *aparente distinção* quando verificamos que o antecedente da regra matriz de incidência tributária não indica a existência de um “critério pessoal”. A questão se torna ainda mais intrigante quando Luís Cesar Souza de Queiroz afirma que “não existe a menor possibilidade de se imaginar uma norma impositiva de imposto que não possua um critério pessoal em seu antecedente”<sup>100</sup>.

Após análise dos argumentos supra, não vislumbramos possibilidades de discordar dos ensinamentos que apontam para a necessidade de haver um critério pessoal, também, no antecedente da regra matriz. Essa constatação, no entanto, longe de infirmar a correção do esquema formal da regra matriz de incidência, apenas nos obriga a abordá-la com mais atenção. Explicamos.

<sup>98</sup> LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 62.

<sup>99</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 179.

<sup>100</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 170.

O antecedente da regra matriz não indica, pelo menos de forma explícita, um “quarto” critério, direcionado a abrigar o sujeito de direito que pratica a conduta tributária típica. Por outro lado, é forçoso reconhecer que o arquétipo engendrado pelo Prof. Paulo de Barros exige a presença de um verbo *pessoal* e intransitivo que se liga a um complemento (Cm = verbo + complemento). Como bem explicitado pelo referido Professor, o verbo contido no antecedente normativo torna absolutamente necessária a existência de um sujeito que pratica a ação:

Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou daqueles sem sujeito (como chover), porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, já de existir, Descabe falar-se, portanto, em verbos de sentido completo, que se explique por si mesmos. É forçoso que se trate de verbo pessoal de predição incompleta, o que importa a obrigatória presença de um complemento.<sup>101</sup>

Dessa forma, ao invés de ignorar a existência, no antecedente normativo, de um sujeito de direito praticando a conduta prevista pelo legislador como deflagratória de uma relação jurídico-tributária, a regra matriz de incidência exige-o. Como demonstramos, a regra matriz possui, em seu antecedente, um verbo pessoal que, obviamente, exige um sujeito que lhe seja vinculado.

Em outras palavras, a previsão do critério pessoal do antecedente normativo da regra matriz está implícita no interior do seu critério material, na medida em que o sujeito é elemento indispensável à prática da ação descrita pelo verbo.

Assim, não há censuras à regra matriz, apenas o cuidado de não ignorarmos o fato de que existe um sujeito (um critério pessoal) no antecedente, embora não haja uma variável lógica explícita para abrigá-lo.

Por fim, reiteramos que, a figura do contribuinte, no sentido estabelecido pelo art. 121, parágrafo único, inc. I, do Código Tributário Nacional, somente surge quando o sujeito de direito obrigado ao pagamento do tributo é, exatamente, o mesmo que praticou o “fato imponível” localizado no antecedente da norma jurídico-tributária. Se o sujeito obrigado ao pagamento do tributo não for o mesmo que praticou o fato

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007, p. 287.

imponível, não temos a figura do contribuinte, no sentido veiculado pelo Código Tributário Nacional.

### **3.2.1.1 Assuntos Conexos: Contribuinte de Direito e Contribuinte de Fato, Tributos Diretos e Indiretos, Repercussão Jurídica e Repercussão Econômica e o Artigo 166 do CTN**

Como tratamos do alcance do signo “contribuinte” em termos estritamente jurídicos, é oportuno mencionar — e afastar — a comum distinção que, principalmente a jurisprudência pátria, estabelece entre “contribuinte de direito” e “contribuinte de fato”.

A utilização dessas duas “classes” de “contribuintes”<sup>102</sup> está, intimamente, ligada à suposta possibilidade de admitirmos a existência de transferência do encargo econômico suportado pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária para um terceiro, terceiro este que, em boa parte dos casos, sequer praticou o fato descrito no critério material da hipótese da regra matriz.

Contribuinte “de fato” e contribuinte “de direito” são conceitos, essencialmente, relacionais, na medida em que só existem se forem reciprocamente considerados. É dizer: se afirmarmos que existe um contribuinte de fato é porque, inevitavelmente, existe um contribuinte de direito circulando pelos quadrantes do sistema jurídico-positivo.

A recíproca, no entanto, é, apenas, parcialmente verdadeira, já que, para essa mesma corrente, desapareceria o “contribuinte de fato” quando não houvesse a transferência do encargo econômico para um terceiro ou, sendo mais preciso, contribuinte “de fato” e “de direito” seriam conceitos que repousariam sobre o mesmo sujeito.

---

<sup>102</sup> Aqui, o termo contribuinte é utilizado em sentido diverso daquele que estabelecemos no início deste tópico. “Contribuinte de direito” se refere a qualquer sujeito que ocupe o polo passivo de uma relação obrigacional de natureza tributária, independente de ser ele o indivíduo que praticou o fato imponible. Portanto, destoa da definição exposto no item anterior que considera “contribuinte”, apenas, o indivíduo que, concomitantemente, pratica o fato imponible e figura como sujeito passivo da obrigação tributária (devedor da quantia pecuniária).

Mas, quando separamos as duas realidades, quem seria, então, chamado de contribuinte “de fato” e “de direito”? E, mais ainda, que relação seria essa que criaria esses dois distintos contribuintes? Esses conceitos encontram ressonância no direito positivo? São esses os questionamentos que tentaremos responder.

Em primeiro lugar, contribuinte de fato pressupõe a existência do contribuinte de direito, de modo que aquele só existe se houver essa dualidade. Não seria possível estabelecer essa diferenciação sem a existência desses dois sujeitos. A relação que faz brotar a possibilidade de predicarmos o substantivo com os atributos “de fato” e “de direito”, diz respeito a uma suposta distinção entre o sujeito (S’) que é obrigado ao pagamento do tributo e um outro sujeito (S’’) que, efetivamente, arcaria com o ônus econômico da tributação.

Uma situação hipotética pode clarificar a ideia.

Quando os consumidores recebem, mensalmente, suas faturas de energia elétrica, este documento traz, explicitamente, a indicação dos valores que compõem a tributação do ICMS, do PIS e da COFINS. A incidência dessa tríade exacional ocorre de forma que fica evidente e, perfeitamente, delimitada a transferência do encargo econômico para o consumidor final.

Nesse caso, a relação jurídico-tributária desses três impostos e contribuições ocorre entre a concessionária que faz a distribuição da energia e os entes políticos que ocupam a sujeição ativa das respectivas normas jurídico-tributárias (Estados-membros ou Distrito Federal para o ICMS e União para PIS e COFINS). Por conseguinte, são as concessionárias as contribuintes (e contribuintes em sentido estrito, porque o mesmo sujeito de direito figura, tanto no antecedente, praticando o fato imponible, quanto no consequente da regra matriz de incidência tributária, qualificado como devedor da prestação pecuniária).

Contudo, pelo fato de ser possível visualizar, de forma bastante clara, a transferência do encargo econômico da tributação para o consumidor final, parte da doutrina — já, praticamente, superada —, visualizou uma relação entre o contribuinte que figura na relação jurídico-tributária, caracterizando-o como contribuinte de direito (a concessionária de energia elétrica em nosso exemplo) e o

sujeito que, mesmo não integrando a relação jurídico-tributária acaba por suportar o ônus econômico da tributação, que foi caracterizado como “contribuinte de fato”.

Tentou-se, ainda, atrelar as definições de contribuinte de fato e de direito a outra malfadada classificação que divide os tributos em diretos e indiretos. Tributos diretos seriam aqueles que *não admitiriam a repercussão econômica*<sup>103</sup> e os tributos indiretos seriam aqueles em que ocorre a repercussão econômica. Rubens Gomes de Souza parte dessa premissa ao criticar os aludidos conceitos:

Em certos impostos, chamados indiretos, pretendem alguns autores que haja dois contribuintes, o de direito (pessoa obrigada por lei ao pagamento do tributo, p. ex., o vendedor no imposto de vendas e consignações) e o de fato (pessoa que suportará financeiramente o tributo, p. ex., o comprador, quanto ao imposto de vendas e consignações acrescido ao preço da mercadoria).<sup>104</sup>

Na hipótese dos tributos diretos, a ideia que subjaz à definição do conceito é aquela que concentra, em um único sujeito, a prática do fato imponible e o pagamento da exação. Portanto, não caberia falar em dois contribuintes “distintos”. Nos indiretos, a “repercussão econômica” faria surgir o contribuinte “de fato” e o “de direito”.

Oportuno observar que não são apenas os tributos que incidem sobre bens e serviços (tidos como impostos sobre consumo) que fizeram surgir a criticada distinção entre tributos diretos e tributos indiretos (e, por consequência, a figura dos contribuintes de direito e de fato). Também em outros tipos de exação que têm como hipótese de incidência, não a aquisição, produção ou circulação de bens e serviços, mas a renda ou a propriedade, podem permitir a identificação de um sujeito que suporte o encargo econômico e outro que figure no polo passivo da relação jurídico-tributária.

É o que ocorre, por exemplo, com o imposto de renda retido na fonte<sup>105</sup> em que a fonte pagadora assume, por lei, a obrigação do recolhimento do tributo e, logo em

<sup>103</sup> Por repercussão econômica compreende-se, justamente, a “transferência” do ônus econômico originado com o pagamento do tributo para um terceiro. No exemplo da fatura de energia elétrica, a repercussão econômica seria a transferência dos valores pagos a título de ICMS, PIS e COFINS para a conta de energia, que seria paga pelo consumidor final.

<sup>104</sup> Souza, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 91. In: Queiroz, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pg. 182.

<sup>105</sup> Em mais uma deslize semântico, também encontramos decisões do Superior Tribunal de Justiça que consideram o imposto de renda retido na fonte como “imposto indireto”: [...] 8. Em se tratando

seguida, promove o desconto no valor a ser pago ao seu funcionário (que praticou o fato imponible). O proprietário de um imóvel também pode utilizar o valor do IPTU, como um custo para compor o preço da locação e, com isso, transferir o encargo econômico para o locatário.

O que se pretende explicitar é o fato de que, sempre que for demonstrada a transferência do encargo econômico para um terceiro, ou no preço do negócio jurídico ou mediante retenção do valor pago, poder-se-ia, em princípio, identificar a figura do contribuinte de direito e de fato.

O critério diferenciador fundado na repercussão econômica dos tributos possui dois grandes problemas. O primeiro reside na circunstância de ser critério extrajurídico. A transferência do encargo econômico gerado com a tributação para um terceiro, quando isso é feito pela inclusão desse encargo no preço da mercadoria ou do serviço, é fenômeno que interessa à ciência das finanças. Não há norma jurídica modalizando essa conduta<sup>106</sup>.

O segundo óbice surge ao considerarmos que sempre que estivermos diante de relações comerciais será possível defender que, todos os custos suportados pelo fornecedor de produtos ou serviços, estarão, de forma mais ou menos explícita, inseridos na composição do preço. Como dissemos, é fácil visualizar a incidência do ICMS no preço da mercadoria adquirida, por conta do destaque do crédito na nota fiscal de compra.

Por outro lado, não se pode ignorar que todos os outros custos tributários suportados pelo fornecedor estão, também, inseridos no preço da mercadoria ou do serviço: o IPTU incidente sobre o imóvel pertencente à empresa, o Imposto de Renda suportado pela pessoa jurídica, as contribuições pagas na folha de salários, enfim, tudo o que puder ser traduzido como custo acaba, de forma mais evidente em

---

dos denominados "tributos indiretos" (aqueles que comportam, por sua constituição jurídica, transferência do respectivo encargo financeiro), a norma tributária (art. 166 do CTN) impõe que a restituição do indébito somente se faça ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido. 9. Na espécie, *IRRF é tributo que, por sua constituição jurídica, comporta a repercussão do encargo financeiro (tributo indireto), razão pela qual sua restituição ao "contribuinte de direito" reclama a comprovação da ausência de repasse do ônus tributário ao "contribuinte de fato".* Precedentes. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1462226/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2014, DJe 15/09/2014)

<sup>106</sup> Exceção se faz à retenção na fonte, conforme explicitaremos a seguir.

uns casos e menos evidente em outros, sendo imputada ao adquirente do bem ou do serviço.

Por essa razão, reputamos como frágil a classificação entre contribuinte de direito e de fato que repousa no conceito econômico de tributo indireto. Como visto, por esse raciocínio, até o IPTU pago pela pessoa jurídica que comercializa bens ou serviços pode ser compreendido como “tributo indireto”, já que esse “ônus” também é inserido como custo para a empresa e considerado na composição do custo da mercadoria ou serviço.

Essa constatação também foi feita por Hugo Barreto Sodré Leal:

Em toda atividade empresarial, é certo que o processo de precificação dos produtos e serviços toma em conta todas as despesas diretas e indiretas incorridas para sua consecução, aos quais se acresce a margem de lucro pretendida. Ou seja, o ônus econômico decorrente dos custos e despesas da atividade empresarial, inclusive tributários, é normalmente repassada ao consumidor final, mediante a fixação do preço, desde que as condições de mercado assim o permitam.<sup>107</sup>

De qualquer forma, apesar de a jurisprudência ainda adotar essa diferenciação entre contribuinte de direito e de fato, no campo científico, a discussão já se encontra, praticamente, superada. Tem-se como extrajurídica a classificação entre contribuinte de direito e de fato com base da “repercussão econômica do tributo”. Por todos citamos a crítica de Maria Rita Ferragut:

Em nosso entender, a classificação dos tributos e dos contribuintes em diretos e indiretos é inadequada e acarreta confusões entre os planos normativo e o fático-econômico, por levar em consideração um critério extrajurídico: a repercussão econômica do tributo. No campo estritamente jurídico, contribuinte de fato não é contribuinte (salvo se a incidência jurídica coincidir com a econômica, hipótese em que ele será também contribuinte de direito), não figura no polo passivo da relação jurídica tributária, e não pode ser cobrado pelo sujeito ativo.<sup>108</sup>

Conquanto seja impróprio tratarmos os tributos como diretos e indiretos segundo o aspecto da repercussão econômica, existe, por outro lado, grande interesse para os que militam na seara tributária em estabelecermos o alcance da expressão

<sup>107</sup> LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 64.

<sup>108</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 43.



“transferência do encargo financeiro”, contida no art. 166 do Código Tributário Nacional<sup>109</sup>.

Como já exposto, extrapola o sistema jurídico-positivo a definição que considera “transferência do encargo financeiro” do tributo como a situação econômica caracterizada pela inclusão do ônus tributário para um terceiro. Isso porque, em, praticamente toda tributação que orbite ao redor de relações de consumo de bens e serviços, é possível visualizar a inclusão de todos os encargos suportados pelo fornecedor na composição do preço.

Por isso, não pode ser a mera repercussão econômica que figura como hipótese de incidência do regramento previsto no art. 166 do CTN.

A repercussão econômica que faz surgir a figura da “transferência do encargo financeiro” prevista no dispositivo legal em referência *é aquela que pode ser juridicizada*. Dito de outra forma, somente quando houver regramento jurídico que obrigue ou autorize, de forma líquida e certa, a transferência do “ônus econômico” da tributação para um sujeito que não figure na relação jurídico-tributária é que poderemos falar em “transferência do encargo financeiro”, nos termos do art. 166 do CTN.

Esse fenômeno, como se observa, é de índole jurídica. Ainda que possamos observar o elemento econômico, essa situação passou a integrar o sistema jurídico positivo, servindo como suporte fático para o desencadeamento de consequências nele previstas. Em suma: a repercussão econômica foi juridicizada e passou a se denominar repercussão jurídica. Andréa M. Darzé, seguindo esse entendimento, assim define a repercussão jurídica:

Repercussão jurídica surge como norma que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária a transferir o impacto econômico do tributo ao indivíduo que realizou o fato tributado, permitindo, assim, a recomposição de seu patrimônio.<sup>110</sup>

---

<sup>109</sup> Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

<sup>110</sup> DARZÉ. Andrea M. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 107.

Consideramos hígida a definição proposta pela ilustre autora, mas julgamos oportuno trazer luz sobre uma possível obscuridade quando à definição do sujeito que arca com o ônus econômico como sendo o indivíduo que realizou o “fato tributado”. Ao tratar o sujeito que suporta o ônus econômico como quem realizou o “fato tributado”, é necessário esclarecer que esse fenômeno se refere, justamente, às situações em que *não surge a figura do contribuinte na relação jurídico-tributária*.

Como expusemos anteriormente, a figura do contribuinte surge quando o mesmo sujeito que está praticando o fato imponible no antecedente da norma individual e concreta de lançamento também ocupa o lugar de sujeito passivo da relação jurídica, em sentido estrito, que tem como objeto a obrigação de pagamento de certa quantia ao sujeito ativo.

Diante disso, observa-se que a definição de repercussão jurídica fornecida pela Professora Darzé muito se aproxima da situação que descaracteriza a figura do contribuinte e faz surgir a figura do responsável<sup>111</sup> na relação jurídico-tributária, ou seja, aquela situação em que há um sujeito S’ praticando o fato imponible e um outro sujeito S” no critério pessoal da norma jurídica.

Quando uma pessoa jurídica promove a “retenção na fonte” da quantia devida a título de imposto de renda por seu empregado, esse fenômeno faz surgir uma relação jurídica que não se confunde com aquela que teria o contribuinte como devedor do tributo. O sujeito que pratica o fato imponible tem, no máximo, o dever instrumental de fornecer a declaração de valores cuja retenção já fora realizada pela fonte pagadora. Não há, quanto àquele que pratica o fato imponible, relação jurídico-tributária em sentido estrito.

Dessa forma, observa-se que o sujeito que pratica o “fato tributado” não será chamado a ocupar o critério pessoal da norma jurídico-tributária. Este sujeito se encontra, tão somente, no antecedente da norma jurídico-tributária que faz nascer o dever de retenção pela fonte pagadora, mas ele não figura como sujeito de direito no conseqüente normativo, não sendo obrigado, num primeiro momento<sup>112</sup>, a realizar o pagamento em favor do sujeito ativo.

---

<sup>111</sup> Trataremos da figura do responsável no tópico seguinte.

<sup>112</sup> Dizemos “num primeiro momento” porque, caso não seja feita a retenção, surge a possibilidade de constituição do crédito tributário contra o contribuinte (sujeito que realizou o fato imponible).

Por essa razão, preferimos tratar a repercussão jurídica como norma que autoriza o sujeito passivo da obrigação tributária (responsável) a transferir, para fins de recomposição do seu patrimônio, o impacto econômico do tributo ao sujeito de direito que praticou o fato imponible contido no antecedente da norma jurídico-tributária.

Assim, quando houver necessidade de a fonte pagadora pleitear a repetição do indébito, somente poderá fazê-lo se tiver autorização do sujeito que suportou o encargo econômico (em nosso exemplo, o funcionário que recebeu seu salário a menor por força da retenção) ou quando comprovar que não transferiu o referido encargo (recolhimento efetuado, mas retenção não).

Além das hipóteses de retenção na fonte, considera-se outra possibilidade de transferência do encargo econômico prescrita pelo direito como modalidade de repercussão jurídica do tributo. Trata-se do chamado “reembolso”. Alfredo Augusto Becker exemplifica a lei que “outorga ao fabricante (contribuinte de jure) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de venda do produto, acrescentar ao direito de crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto de consumo pago por ele, fabricante”<sup>113</sup>.

Com imenso respeito aos ensinamentos do autor, não conseguimos visualizar nessa modalidade de repercussão econômica o caráter jurídico do fenômeno. Enquanto na retenção na fonte existe norma jurídica que determina o abatimento do *quantum* relativo à “obrigação tributária” sobre a quantia que é devida ao sujeito de direito que realiza o fato imponible, nos casos de “reembolso” a transferência do encargo econômico da tributação ocorre por força da necessidade e das limitações de precificação existentes no mercado.

Nesses termos, ao promover a circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, inclui-se o valor desse tributo no preço do produto. Há, inclusive, o destaque do valor recolhido para fins de futuro creditamento pelo contribuinte adquirente. A inclusão do ônus tributário no preço da mercadoria, entretanto, ocorre como resultante da própria dinâmica das relações de consumo que, como já enfatizado, consideram todos os custos produtivos na composição do preço.

---

<sup>113</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 566.

Não existe mandamento jurídico-positivo que faculte ou obrigue o fornecedor de produtos ou serviços repassar o ônus tributário ao próximo sujeito da cadeia comercial. Aqui, a necessidade de inclusão desse “custo tributário” no valor da mercadoria está tão entranhada nas relações comerciais que poderia se defender até um “direito natural” do fornecedor de bens ou serviços — se admitíssemos essa possibilidade, o que não ocorre neste trabalho, como já deixamos transparecer —, de incluir no preço os tributos incidentes sobre as relações de consumo. A relação que se estabelece aqui, no entanto, é de causalidade econômica e não de causalidade jurídica.

Por essa razão, reputamos, inclusive, que seria um sem sentido deontico determinar que o ônus econômico da tributação incidente sobre a circulação econômica de bens e serviços deva ser repassada ao próximo sujeito da cadeia de consumo. Esse fato é de necessária ocorrência e não pode ser objeto de modalização de conduta por nenhuma norma jurídica.

Nesse contexto, somente consideraríamos a repercussão jurídica como ocorrida nas hipóteses de retenção. Nesses casos, existe norma jurídica autorizando a mutilação de parte do direito de crédito do empregado ou do prestador de serviço (por exemplo) em favor do empregador ou tomador de serviços que, por força de outra norma jurídica, efetuou o recolhimento do imposto de renda ou do ISSQN que, em princípio, deveria ser pago pelo sujeito que auferiu renda ou prestou serviço.

O que ocorreria, então, com a repetição do indébito pleiteada pelo sujeito de direito que realizou o recolhimento em favor do sujeito ativo e já se reembolsou do valor dispendido com o pagamento do tributo? É dizer: o vendedor da mercadoria poderia pleitear a devolução do ICMS que foi, integralmente, suportado pelo consumidor final?

A resposta é negativa, mas por outro fundamento jurídico-positivo. Permitir que o sujeito passivo que transferiu o encargo econômico de algum tributo, de forma líquida e certa, para terceiro, significaria admitir seu enriquecimento ilícito. A tentativa, então, encontraria óbice no art. 884 do Código Civil<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários. Parágrafo único. Se o

Quando nos referimos à liquidez e certeza do ônus tributário repassado, excluimos do espectro de abrangência as exações que, embora possam ser consideradas como mensuradas na composição do preço cobrado do consumidor, não permitem a precisa identificação do *quantum* que integra a precificação do bem ou serviço.

De acordo com as premissas expostas, podemos estabelecer algumas conclusões.

A primeira delas é no sentido de não ser possível, em termos jurídicos, falar-se em contribuinte de direito e contribuinte de fato. O contribuinte, juridicamente considerado, só pode ser de direito. A expressão contribuinte de fato tem raízes econômicas e, por essa razão, não se mostra adequada como elemento diferenciador que justifique o surgimento de duas diferentes categorias de contribuinte.

A segunda conclusão aponta para a impropriedade de tentarmos diferenciar tributos diretos e indiretos com fundamento na “repercussão econômica” da exação. Como tivemos oportunidade de demonstrar, sempre que estivermos diante de relações de fornecimento de bens e serviços sujeitas à tributação, será possível afirmar que todos os custos suportados pelo fornecedor são — de forma mais evidente nos tributos que incidem sobre o preço do bem ou serviço e de forma menos evidente nos demais tributos suportados pelo fornecedor — inseridos no preço e transportados para o adquirente.

A terceira conclusão explicitou o adequado critério da repercussão jurídica do tributo como sendo a norma jurídica que autoriza a retenção, por parte do responsável, do valor recolhido a título de tributo do montante que é devido, pelo mesmo responsável, ao sujeito que praticou o fato imponível.

Por outro lado, consideramos como extrajurídica a inclusão da modalidade “reembolso” como categoria integrante da repercussão jurídica do tributo. Não é possível modalizar (O, V, P) a conduta humana que inclui o encargo financeiro do tributo (e todos os demais encargos suportados pelo fornecedor) no preço do bem ou do serviço. A relação é de causalidade econômica e não de causalidade jurídica.

---

enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido.

Como quarta conclusão, apontamos que a “transferência do encargo financeiro” que atrai a aplicação da norma restritiva contida no art. 166 do CTN somente diz respeito à repercussão jurídica do tributo caracterizada pela retenção.

Nos demais casos em que existe uma transferência, líquida e certa, do ônus tributário para um terceiro (quando ocorre o chamado reembolso), a impossibilidade de o contribuinte pleitear a repetição de indébito decorre da vedação ao enriquecimento ilícito, contida no art. 884 do Código Civil de 2002.

### **3.3 O sujeito passivo da relação jurídico-tributária: Quem pode ser o responsável tributário?**

Quando tratamos da figura do contribuinte, fixamos a premissa segundo a qual o sujeito de direito somente recebe essa qualificação quando: i) realizar o fato imponible (ou seja, figurar no antecedente da regra matriz) e, ao mesmo tempo; ii) for o sujeito passivo do vínculo obrigacional contido no consequente normativo.

Por outro lado, o sistema de direito positivo brasileiro admite que, no consequente da regra matriz de incidência tributária, haja um sujeito passivo distinto daquele que pratica a conduta caracterizadora do fato imponible tributário. Quando isso ocorre, surge a norma de responsabilidade e, conseqüentemente, a figura do responsável, tal como prevista no inc. II, do parágrafo único do art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

.....

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Note-se que, em se tratando da identificação do tipo de sujeito passivo que integrará o critério pessoal da norma jurídico-tributária, o termo responsabilidade é utilizado em sentido diverso daquele consagrado pelo direito civil ou pela linguagem ordinária. Para sermos ainda mais rigorosos, seria oportuno identificar os sentidos do termo

responsabilidade que, mais facilmente, poderiam causar confusões em nível de discurso descritivo.

Para os lindes desse trabalho, indicamos, apenas, três sentidos em que o termo responsabilidade pode ser utilizado<sup>115</sup> e que julgamos oportunos para não obscurecer o processo de investigação.

O primeiro sentido, mais usual na linguagem ordinária, é o que considera a responsabilidade como um dever, não jurídico, de algum sujeito comportar-se da forma esperada pelo corpo social. Assim, um filho tem a responsabilidade de ser diligente nos estudos, um escalador é responsável por praticar o esporte com segurança, um ciclista é responsável quando evita trafegar no meio de veículos automotores. O termo responsabilidade designa, então, a prática de um comportamento valorado positivamente pela comunidade.

Um segundo sentido do termo responsabilidade, agora já adentrando a seara jurídica, é aquele que designa o sujeito de direito que, em relação jurídica em sentido estrito com outro sujeito, possui o dever de cumprir alguma prestação, positiva ou negativa. Assim, por exemplo, o motorista é responsável por parar no sinal de trânsito vermelho, o causador do dano é responsável pelo pagamento da indenização, o contribuinte é responsável pelo pagamento do tributo. Neste último exemplo, surge a distinção mais relevante para este trabalho.

O terceiro sentido do termo responsabilidade, de forma ainda mais estrita, é aquele utilizado com base na classificação proposta pelo art. 121 do Código Tributário Nacional. Aqui, cria-se um sentido próprio para o termo responsável, definindo-o como o sujeito de direito que, não tendo praticado o fato imponível, tem o dever de realizar o pagamento do tributo. Portanto, surge o responsável quando a lei imputa a “responsabilidade” pelo pagamento do tributo a um sujeito distinto daquele que está alocado no antecedente da norma jurídico-tributária e praticando o fato imponível.

Assim, em consonância com o segundo sentido exposto, poderíamos afirmar que o contribuinte é responsável pelo pagamento do tributo. Contudo, ao adotarmos o

---

<sup>115</sup> Para uma visão mais aprofundada das várias acepções do termo responsabilidade, tanto na linguagem jurídica, quanto fora dela, recomendamos a leitura de: PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

termo responsável nos moldes prescritos pelo art. 121 do CTN, não podemos definir o contribuinte como responsável. Tem-se, aqui, o direito positivo criando realidades próprias e atribuindo sentidos diferentes aos signos para formar um corpo de linguagem própria e cumprir sua função regulatória de conduta.

Para não trazer confusões, sempre que utilizarmos o termo “responsável” sem qualquer tipo de ressalva nos referiremos à terceira definição, ou seja, à responsabilidade tributária em sentido estrito prevista no inc. II, do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional.

Superadas as questões terminológicas, fixamos a premissa segundo a qual, com base do Código Tributário Nacional, somente existem duas classes de sujeitos que podem figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária em sentido estrito: i) o contribuinte, ou; ii) o responsável.

O termo responsável, então, abrange todas as possibilidades de inserção de sujeitos passivos no critério pessoal da relação jurídico-tributária que não preencham a nota de classe para pertencer ao conjunto dos contribuintes. Sempre que o dever de pagamento do tributo for imputado a um sujeito que não praticou o “fato imponível”, teremos a figura do responsável tributário.

Esse mesmo entendimento é albergado por Hugo Barreto Sodré Leal:

De fato, veremos que sempre que for validamente atribuída a terceira pessoa, diversa daquela que realizou a materialidade do tributo, a condição de sujeito passivo de determinada obrigação pecuniária perante o Fisco (“obrigação principal”), ter-se-á as figuras do responsável ou do substituto tributário, a eles aplicando-se regimes jurídicos completamente distintos do regime jurídico do contribuinte.<sup>116</sup>

A exata compressão da figura do responsável é de suma importância para o presente trabalho porque, ao examinarmos a chamada “decisão de redirecionamento da execução fiscal”, veremos que a nova relação jurídico-tributária é instaurada entre o sujeito ativo e um novo sujeito passivo que não é contribuinte. Logo, esse novo sujeito deverá assumir a feição de responsável.

A necessidade de previsão normativa em nível abstrato acerca da figura do responsável constitui, certamente, um dos mais importantes limites à atuação do

---

<sup>116</sup> LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade na Aquisição do Estabelecimento Empresarial**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 60.



Estado-juiz quando este pretender constituir a decisão de redirecionamento: somente se houver expressa autorização legal é que se pode constituir a relação jurídico-tributária contra sujeito distinto daquele que pratica o fato imponible.

### **3.4 Aspectos Materiais da Decisão de Redirecionamento (i): A Nova Relação Jurídico-tributária criada com o “Redirecionamento da Execução Fiscal”**

Como já se deixou transparecer nos itens precedentes, a aplicação da Regra Matriz de Incidência Tributária faz nascer uma nova relação jurídica que, de um lado é ocupada pelo sujeito ativo (normalmente uma pessoa política de direito público interno) e, de outro, é ocupada pelo sujeito passivo que praticou a conduta descrita no critério material da hipótese normativa.

Quando isso ocorre cria-se um vínculo jurídico entre os sujeitos da relação. Ao primeiro, que denominamos “ativo”, é conferida a prerrogativa de exigir o pagamento da quantia pecuniária constante no critério quantitativo da Regra Matriz. Ao segundo, que denominamos “passivo”, cabe o dever de sujeição em relação ao primeiro, ou seja, é obrigado a realizar o pagamento, a adimplir o objeto da relação jurídica.

Nota-se que, até esse momento, o que existe é uma norma jurídica, formada por um antecedente concreto — uma vez que saiu do plano abstrato e foi preenchida com o “fato jurídico” pelo sujeito competente — e por um conseqüente individualizado que, também, saiu do plano da generalidade e identificou, precisamente, os sujeitos da relação.

O que se passa, então, com a chamada “decisão de redirecionamento”?

Em primeiro lugar, decisões judiciais são normas jurídicas. Possuem um antecedente e um conseqüente. Possuem sujeitos de direito e modalizam a relação que existe entre eles. Explicitam, também, o objeto prestacional, ou seja, indicam que comportamento deve ser obrigado, proibido ou permitido.

A decisão de redirecionamento é composta pelos mesmos elementos. Primeiro, ela indica as razões pelas quais o “redirecionamento” deve ocorrer. Depois, cria, a partir daquele momento, nova relação jurídica, distinta da primeira, cujas principais

diferenças residem: i) na inclusão de um fato deflagrador de responsabilidade tributária no antecedente normativo e; ii) na denotação de um novo sujeito passivo no critério pessoal.

Evidente que a análise da norma jurídica de redirecionamento demonstra que esta não reproduz, explicitamente, todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Normalmente o faz por remissão. O Órgão-jurisdicional apropria-se dos elementos da norma jurídico-tributária individual e concreta primitiva (criada pela Administração ou pelo sujeito passivo, nos casos de lançamento por homologação), reduzindo-a sob a nomenclatura de crédito tributário e explicita, tão somente, o novel sujeito passivo da relação jurídica e o “fato deflagrador” da responsabilidade.

Em regra, a decisão de redirecionamento elenca as razões pelas quais a regra de responsabilidade incide no caso vertente e a aplica mediante a fórmula lexical “defiro o pedido de redirecionamento da presente Execução Fiscal”.

Conquanto a simplicidade da forma sintática acima não demonstre a complexidade do fenômeno que ocorrera, não se pode admitir que isso mascare a real dimensão da atividade enunciativa sob enfoque. Imaginemos que em dada Execução Fiscal veicula-se a cobrança do crédito tributário veiculado na norma individual e concreta N1 que pode ser expressa de acordo com a seguinte estrutura não formalizada:

Antecedente: Dada a prestação de serviços, pela empresa “X”; no Município de Vitória, em outubro de 2016; ➔ Consequente: é a obrigação do sujeito S’ de efetuar o pagamento, a título de ISSQN, em favor do Município de Vitória, no montante de 5% sobre o valor do serviço.

Supondo que, não havendo recolhimento, lavra-se a Certidão de Dívida Ativa e, ato contínuo, ajuíza-se a competente Ação de Execução Fiscal. Sem êxito nas tentativas de citação da pessoa jurídica, a Fazenda Pública requer a aplicação da Súmula n.º 435 do STJ e o redirecionamento do feito executivo para o sócio administrador.

O Órgão-jurisdicional, então, prolata a seguinte decisão:

“Considerando a Certidão do Oficial de Justiça atestando que a empresa contribuinte não funciona mais no endereço indicado nos órgãos cadastrais competentes, defiro,

com fundamento na Súmula 435 do STJ, o redirecionamento da presente Execução Fiscal contra o sócio gerente”.

Como já ressaltamos, a simplicidade dos termos utilizados não pode encobrir o fato de que, neste momento, constituiu-se uma nova relação jurídico-tributária, contra sujeito que, até então, não tinha dever de pagamento em favor da Fazenda Pública.

Em termos mais explícitos, podemos extrair, a partir da decisão de redirecionamento, a seguinte norma jurídica de responsabilidade, em linguagem não formalizada:

**Antecedente:** Dada a prestação de serviços, pela empresa “X”, no Município de Vitória, em outubro de 2016; dado o inadimplemento da quantia devida e; dada a verificação do fato descrito na Súmula n.º 435 do STJ<sup>117</sup>;

**Consequente:** é o dever do sócio gerente da empresa “X” de efetuar o pagamento, a título de ISSQN, em favor do Município de Vitória, no montante de 5% sobre o valor do serviço.

Observa-se que, apesar de muito similar, a nova relação jurídico-tributária instaurada entre Fisco e o sócio gerente é distinta da primeira. A decisão de redirecionamento aproveita-se de todos os elementos já identificados pela Administração Pública quando da realização do “ato de lançamento” (ou dos elementos identificados pelo contribuinte, nos casos de lançamento por homologação), excetuando-se, tão somente: i) a inserção do fato jurídico deflagrador da responsabilidade no antecedente normativo e; ii) o sujeito passivo da relação jurídica em sentido estrito, em que é incluído o responsável.

Se a inserção dessa nova norma jurídica concreta e individual deve extinguir a relação jurídica primitiva ou com ela convive harmonicamente — ou seja, se a empresa “X” continua sendo devedora, concomitantemente, ao sócio gerente ou se a empresa contribuinte se exime do dever de pagamento por força da responsabilização do sócio — é assunto que trataremos em momento oportuno.

---

<sup>117</sup> A legalidade/ilegalidade da aplicação da Súmula n.º 435 do STJ será objeto de tópico próprio. Neste momento, contudo, utilizamos sua aplicação hipotética para explicitar em que consiste a nova relação jurídica instaurada com a decisão de redirecionamento da execução fiscal.

O que se deve reter, nesse momento, é que, quando se juridiciza o evento que autoriza a instauração da relação jurídico-tributária de responsabilidade, constitui-se uma nova relação jurídico-tributária que, embora tenha elementos em comum com a primeira, com ela não se confunde.

O aspecto mais relevante das considerações tecidas neste tópico repousa na ideia de que, com a instauração de uma nova relação jurídica, cria-se, também, em termos formais, uma nova obrigação tributária.

A percepção dessa realidade pode encontrar certa resistência pelo fato de o conteúdo material dessa novel prestação pecuniária ser o mesmo da relação jurídico-tributária primitiva (entre Fisco e contribuinte). Entretanto, se a Fazenda Pública era credora de um crédito C contra o contribuinte, agora ela é credora de uma outra obrigação — de um crédito C' — abrangida no conseqüente de *outra relação jurídica* (de responsabilidade).

Embora o conteúdo/objeto da prestação seja o mesmo, é preciso se atentar para o relevante fato de que esse crédito que, agora, é imputável a outro sujeito de direito (responsável), no bojo de outra relação jurídica (norma de responsabilidade), também constitui um crédito distinto do primeiro que, apesar de representar um mesmo valor monetário, se traduz em uma nova realidade jurídica, inserta no ordenamento pela decisão de redirecionamento.

Maria Rita Ferragut também faz essa mesma ressalva:

Crédito tributário é conceito relacional. Constituir o crédito não significa apenas apurar o quantum devido, mas indicar os sujeitos credor e devedor da relação jurídica. Alterando-se qualquer um dos polos dessa relação — em que pese o valor da dívida permanecer o mesmo — temos outro crédito.<sup>118</sup>

As breves linhas que expusemos acerca da atividade enunciativa são de grande valia para confirmar a ideia que defendemos nesse momento, já que, ao aplicarmos as noções que envolvem a atividade enunciativa de normas jurídicas às decisões de

<sup>118</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005. pp. 174-175.

redirecionamento, percebemos que à nova norma jurídica que veicula o dever do responsável tributário, também subjaz, necessariamente, uma atividade de enunciação. A atividade de enunciação, por seu turno, é a verdadeira “fonte do direito” e o produto dessa atividade é “direito novo”.

Dessa forma, estamos, em todos os casos de decisões de redirecionamento, diante de uma atividade enunciativa jurisdicional que cria direito novo, cria norma jurídica nova que, até então, não existia no sistema de direito positivo. Ao discorrer sobre a atividade enunciativa jurisdicional, Moussallem corrobora que, no sentido aqui exposto, os juízes, realmente, *criam direito*:

Já assentamos que os juízes são órgão ejetores de normas, pois aplicam o direito por meio do expediente da norma secundária. Como toda aplicação do direito é criação do direito e vice-versa, não resta outra saída senão afirmarmos que os juízes criam direito. Ressalte-se que, quando falamos que aplicar é criar direito, estamos nos referindo à atividade de aplicação (enunciação) e não ao produto-aplicação (enunciado).<sup>119</sup>

Apesar de ser uma nova relação jurídica de natureza tributária, consignamos que esse fato não se confunde com o ato de lançamento tributário, tendo em vista que não são adotadas as providências previstas pelo art. 142 do CTN, tais como a instauração de procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da “matéria tributável”, o cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo.

Além disso, o ato de lançamento constitui competência privativa da autoridade administrativa e, por conseguinte, seria ilícita a atuação do órgão-jurisdicional se considerássemos a decisão que cria a nova relação jurídico-tributária como um novo ato de lançamento tributário.

Contudo, apesar de ser incompatível com as prescrições do direito positivo considerar que a relação jurídica instaurada pela decisão de redirecionamento consubstanciaria um “lançamento tributário”, não nos parece correto ignorar a existência de algo similar no âmbito da enunciação da norma de responsabilidade

---

<sup>119</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 151.

pelo Judiciário e considerar a decisão de redirecionamento como uma norma individual e concreta que instaura uma nova relação jurídico-tributária.

### **3.5 Aspectos Materiais da Decisão de Redirecionamento (ii): A constituição do crédito tributário pela decisão jurisdicional que instaura a responsabilidade tributária.**

Como expusemos no item precedente, a decisão de redirecionamento inaugura um novo sistema de direito positivo (SDP2) mediante a inserção de uma norma jurídica que, até então, era inexistente no SPD1. Com isso, surge um novo direito de crédito que, ao invés de eleger como sujeito passivo o contribuinte, alça à condição de devedor um terceiro que, como demonstramos, preenche as notas de classe que nos permitem nominá-lo de responsável tributário.

Cria-se, então, uma nova obrigação, semelhante — já que veicula o mesmo valor monetário da relação jurídica primitiva, entre Fisco e contribuinte —, mas distinta da primeira, já que somente surgiu como resultado da atividade enunciativa (verdadeira fonte do direito) exercida pelo órgão-jurisdicional competente.

Neste ponto, surge questão intrigante.

Quando analisamos a atividade enunciativa da Administração que tem como resultado a criação de uma norma jurídica individual e concreta veiculadora de uma obrigação tributária, atribuímos a esse procedimento o nome de lançamento tributário. A nomenclatura utilizada é relevante, pois sob este domínio incluem-se atividades importantes que, em conformidade com o art. 142 do Código Tributário Nacional, são privativas da autoridade administrativa:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Eurico Marcos de Santi, ao apreciar o sentido da expressão “lançamento tributário” talhada pelo art. 142 do CTN enfatiza o caráter privativo desse procedimento, no sentido de que a competência para a realização desse ato-norma é da Administração Pública:

*Nesta acepção mais restrita, definimos o conceito de “lançamento” como ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associado à ocorrência do fato jurídico tributado (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que te por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo e por objeto a obrigação deste prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.*<sup>120</sup> (Grifo nosso)

De acordo com o referido professor, portanto, a competência para efetivação do denominado “lançamento tributário” é, privativa, da Administração.

O resultado dessa atividade administrativa, como se sabe, é a produção de um ato-norma administrativo — para adotar a definição do Prof. Eurico — que veicula em seu consequente uma prestação pecuniária de natureza tributária. Em outras palavras, o resultado perseguido pela enunciação do sujeito competente para efetuar o lançamento, é a constituição de um crédito tributário contra um sujeito passivo determinado.

Ao transportarmos essas ideias para o fenômeno da decisão de redirecionamento, verificamos que falta, já em princípio, um elemento essencial à qualificação dessa norma jurídica como “lançamento tributário”: a atividade enunciativa não é produzida por um agente que integra a estrutura da Administração Pública.

Ante a falta do principal elemento definidor da atividade de lançamento tributário prevista pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, conclui-se que essa decisão não consubstancia hipótese de lançamento tributário.

Apesar disso, os enunciados-enunciados produzidos no bojo das decisões judiciais de redirecionamento, criam, como já demonstramos, uma nova relação jurídico-tributária e, por conseguinte, constituem um novo crédito tributário (C') que, embora expresse o mesmo valor do crédito devido pelo contribuinte (C), cria, formalmente, um objeto prestacional distinto.

<sup>120</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad Ltda., 2005. p. 155-156.

Por essa razão, é possível afirmar que, embora não se trate de um ato de lançamento, a decisão de redirecionamento constitui o crédito tributário em face do responsável.

A possibilidade de constituição de crédito tributário fora da atividade de lançamento disciplinada pelo art. 142 do CTN não deve causar surpresas, pois isso ocorre com frequência no ordenamento jurídico pátrio, já que, a todo tempo contribuintes e responsáveis efetuam o denominado “lançamento por homologação”.

Antes de prosseguirmos, no entanto, faz-se necessário um pequeno esclarecimento de ordem semântica a fim de zelarmos pela exatidão do discurso descritivo.

Quando nos reportamos ao lançamento, previsto no art. 142 do CTN, como ato privativo da administração e, logo em seguida, afirmamos que o lançamento por homologação não é injetado no sistema de direito positivo pelo Fisco, pode-se causar certa confusão, já que o termo “lançamento” é comum a essas duas realidades.

Portanto, para evitar confusões linguísticas utilizaremos o termo “lançamento ato-administrativo” para nos referirmos às hipóteses de constituição de crédito tributário que se subsomem ao “lançamento” do art. 142 do CTN.

Por outro lado, cria-se, com esse perfilhamento linguístico, duas classes de lançamentos: i) os lançamentos atos-administrativos e; ii) os lançamentos não atos-administrativos. Todas as normas jurídicas, concretas, que constituam créditos tributários que não sejam produzidas pela Administração estão inseridas no interior do conjunto “lançamento não ato-administrativo.

Dessa forma, para não perdermos a trajetória investigativa, repisamos que o lançamento ato-administrativo é de competência privativa da Administração. Contudo, a constituição do crédito tributário não é atividade privativa da Administração, já que pode ser realizada por sujeitos de direito que estão fora da estrutura do Poder Executivo, como ocorre, por exemplo, com o lançamento por homologação (espécie de lançamento ato-não-administrativo).



Paulo de Barros Carvalho não deixou escapar essa realidade ao discorrer sobre a norma jurídico-tributária individual e concreta produzida por sujeitos que não integram a Administração:

A experiência da realidade jurídica brasileira é farta em exemplos de normas jurídicas, individuais e concretas, produzidas pelo administrado no campo dos tributos. (...) Em outras palavras, a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da causalidade jurídica (Lourival Vilanova).<sup>121</sup>

Essa realidade também não é estranha ao Superior Tribunal de Justiça que, em Recurso Especial Representativo de Controvérsia, de relatoria do, à época, Ministro Teori Albino Zavascki, reconhece que o lançamento é ato privativo da administração, mas a constituição do crédito não o é:

Na verdade, o art. 142 do CTN -segundo o qual "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" -não atribui ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito tributário, nem está erigindo o lançamento como única forma para a sua constituição. A exclusividade, a que se refere o dispositivo, diz respeito apenas ao lançamento, mas não à constituição do crédito. Ou seja: somente o Fisco pode promover o procedimento administrativo de lançar, o que não é o mesmo que atribuir ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito ou de identificar no lançamento o único modo para constituí-lo.<sup>122</sup>

Até o momento, esclarecemos que, contrariamente ao que sugere uma leitura apressada do art. 142 do CTN, a constituição do crédito tributário não é atividade privativa da Administração Pública. Como visto, o chamado "lançamento por homologação" (que inserimos na classe do lançamento ato-não-administrativo) é atividade exercida pelo administrado e que tem como resultado a constituição de uma nova relação jurídico-tributária, sendo que a única diferença relevante entre ambos os tipos de constituição de créditos tributários se dá quanto ao sujeito de direito que realiza o procedimento: no primeiro caso é um Agente integrante da Administração e, no segundo caso, um particular.

---

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009, p. 467.

<sup>122</sup> Inteiro teor do voto proferido nos autos do Recurso Especial de n.º 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos representativos de controvérsia (art. 543-C do CPC/73), de relatoria do, então Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Teori Albino Zavascki, cuja publicação no Diário de Justiça Eletrônico de Justiça ocorreu em 23/03/2009.

A partir dos elementos acima expostos chegamos a uma conclusão relevante: a constituição do crédito tributário, no sistema de direito positivo brasileiro, pode ser realizada por outros sujeitos de direito, além dos agentes que integram a Administração Pública.

De posse dessa informação, de grande importância para a temática abordada nesse momento, também podemos afirmar que o art. 142 do CTN não veda a constituição do crédito tributário por “não-administradores”. Por conseguinte, não haveria, pelo menos sob o enfoque do dispositivo legal em análise, óbice à constituição do crédito tributário pelo Estado-Juiz, por meio da denominada *decisão de redirecionamento*.

Assim, ao criar uma nova norma jurídica, individual e concreta, que traz em seu antecedente notas de classe deflagradoras de alguma das espécies de responsabilidade tributária e, em seu consequente, uma nova relação jurídica instaurada entre Fisco e responsável — cujo objeto é o pagamento de um tributo — o Poder Judiciário constitui crédito tributário, até então, inexistente no sistema de direito positivo.

Portanto, no sistema de direito positivo brasileiro, é possível verificar a constituição de créditos tributários por meio de normas individuais e concretas produzidas pelo Poder Judiciário.

### **3.6 Aspectos Materiais da Decisão de Redirecionamento (iii): É possível se falar em constituição de crédito tributário quando o antecedente da norma de responsabilidade contém um “fato ilícito”?**

Até o presente momento, demonstramos que a decisão de redirecionamento constitui crédito tributário em desfavor de um terceiro, denominado por nós de responsável tributário, nos termos do art. 121, inc. II, do Código Tributário Nacional. Existem, por seu turno, diversas hipóteses definidas em lei que podem constituir o antecedente causal da decisão de redirecionamento, isto é, constituir o fato juridicizado que, localizado no antecedente normativo, instaura a nova relação jurídico-tributária entre Fisco e responsável.

O art. 133 do CTN<sup>123</sup>, por exemplo, prescreve que a pessoa física ou jurídica que adquire outra pessoa jurídica responde pelos tributos do estabelecimento adquirido, integralmente ou subsidiariamente, nos termos dos incisos I e II do aludido dispositivo legal.

O art. 135, inc. III, do CTN, por seu turno, veicula a norma geral e abstrata que prescreve a responsabilidade de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado por créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ambos os dispositivos que indicamos tratam de hipóteses de responsabilidade tributária, no sentido estrito em que utilizamos o termo. Dessa forma, se a decisão de redirecionamento reconhecer a ocorrência da situação prevista no art. 133 (aquisição de estabelecimento comercial) ou no art. 135, inc. III (responsabilidade de gerentes), estar-se-ia diante de uma nova norma individual e concreta que, se apoderando de elementos oriundos de outra norma jurídica já existente, constituiria um novel liame obrigacional entre a Fazenda Pública e o responsável e, como já indicamos, criar-se-ia um novo crédito tributário.

Surge, no entanto, uma questão que precisa ser enfrentada quando investigamos as diversas hipóteses normativas que autorizam constituição da norma individual e concreta do redirecionamento, a saber: nos dois exemplos utilizados, um pressupõe a juridicização de um evento lícito (aquisição de estabelecimento comercial) e outro

---

<sup>123</sup> Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. § 1º O disposto no *caput* deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: I - em processo de falência; II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consangüíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. § 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

pressupõe a juridicização de um evento ilícito (prática de ato com excesso de poderes, por exemplo).

O questionamento que deve ser enfrentado surge, justamente, pelo fato de o art. 3.º do Código Tributário Nacional, ao definir o conceito de tributo, elencar, dentre outras características, a nota de classe de “não constituir sanção de ato ilícito”. Por conseguinte, somente as obrigações decorrentes de atos lícitos é que podem ser consideradas como de natureza tributária.

Pois bem, a inclusão de um fato ilícito no antecedente da norma individual e concreta de responsabilidade não tem, em nosso sentir, o condão de desnaturar a natureza tributária da nova relação jurídica instaurada.

Quando analisamos a estrutura da decisão de redirecionamento verificamos que seu antecedente é composto, necessariamente, por três suportes fáticos distintos: i) a existência de um fato lícito que deu origem ao crédito tributário; ii) o inadimplemento da quantia devida a título de tributo e; iii) um fato que tem como consequência a indicação de um novo sujeito passivo (responsável) e, dependendo do tipo de elemento deflagrador de responsabilidade, pode ser um fato lícito ou um fato ilícito.

Para dar concretude ao tema, retomemos o exemplo acerca da decisão de redirecionamento para cobrança de créditos tributários de ISSQN.

**Antecedente:** Dada a prestação de serviços, pela empresa “X”, no Município de Vitória, em outubro de 2016; dado o inadimplemento da quantia devida e; dada a verificação do fato descrito na Súmula n.º 435 do STJ;

**Consequente:** é o dever do sócio gerente da empresa “X” de efetuar o pagamento, a título de ISSQN, em favor do Município de Vitória, no montante de 5% sobre o valor do serviço.

O desenho da norma de responsabilidade nos permite inferir a existência de três suportes fáticos distintos. O primeiro diz respeito ao surgimento do crédito tributário como decorrência da juridicização do evento previsto na regra matriz de incidência, ou seja “prestar serviço”. Trata-se, portanto, de fato lícito, alçado ao antecedente de uma norma individual e concreta, plenamente compatível com a definição de tributo que exclui desse grupo aquelas obrigações decorrentes de atos contrários ao direito.

O segundo elemento, consubstancia o inadimplemento do tributo pelo contribuinte.

O terceiro elemento, por outro lado, evidencia a ilicitude praticada pelo pretense responsável tributário, a saber: a presunção de que a sociedade empresária foi dissolvida irregularmente.

Esses três elementos estão, por imputação deôntica, vinculados ao conseqüente da norma de responsabilidade (que, na hipótese aqui tratada, tem como veículo introdutor a decisão de redirecionamento). O conseqüente da norma de responsabilidade, à semelhança do que ocorre com a regra matriz de incidência, também pode ser arquitetado mediante a integração entre os critérios pessoais e o critério quantitativo que, nesta situação, encontram-se no interior da relação jurídica de responsabilidade.

Em linguagem formalizada, teríamos a norma de responsabilidade tributária com, no mínimo, a seguinte compostura:

$$H_{(r)}: H_t + I_t \text{ Cm}_{(r)} \rightarrow C: C_p (S_a + S_{p(r)}) + C_q$$

Em que:

$H_{(r)}$ : Hipótese de responsabilidade

$H_t$ : hipótese tributária, composta pelos critérios material, temporal e espacial da regra matriz de incidência tributária (que indica, necessariamente um fato lícito);

$I_t$ : Inadimplemento do tributo;

$Cm_{(r)}$ : critério material deflagrador da responsabilidade tributária (que indica um fato lícito ou um fato ilícito);

$C$ : conseqüente da norma de responsabilidade;

$C_p$ : critério pessoal da norma de responsabilidade;

$S_a$ : sujeito ativo da relação jurídica de responsabilidade;

$S_{p(r)}$ : sujeito passivo da relação jurídica de responsabilidade.

Como se observa a partir da formalização da norma de responsabilidade, existem três fatos juridicizados no antecedente normativo: o primeiro é sempre lícito, consubstanciado na própria hipótese de incidência do tributo; o segundo é ilícito, e diz respeito ao não pagamento da quantia devida ao ente tributante; o terceiro pode ser lícito ou ilícito e é o elemento que permite a instauração da relação jurídico-tributária de responsabilidade.

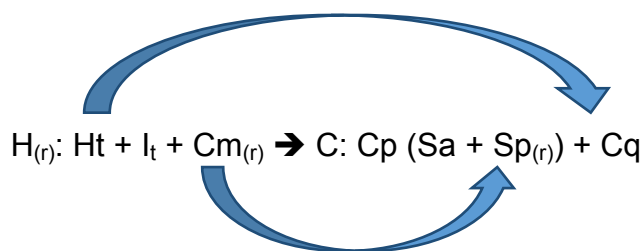
Esses dois elementos, por seu turno, estão, cada um deles, intimamente ligados aos dois elementos do consequente normativo. Enquanto a hipótese de incidência tributária é responsável pelo preenchimento do critério quantitativo do consequente, o critério material da responsabilidade faz surgir o novel devedor tributário, mediante a inserção do responsável no polo passivo do liame obrigacional.

Quando a estrutura da norma de responsabilidade é abordada sob esse enfoque, é possível verificar a triplicidade das condutas descritas em seu antecedente e, em termos linguísticos, efetuar abstrações para melhor compreensão da realidade jurídica alocada no interior da relação existente entre proposição implicante e proposição implicada.

Posta dessa maneira, é possível relacionar as variáveis interproposicionais da norma de responsabilidade e explicitar a seguinte conclusão: i) enquanto o objeto prestacional da norma de responsabilidade (dever de pagar certa quantia) está, intimamente, ligada à ocorrência da hipótese tributária (Ht); ii) a relação entre sujeitos, especialmente a conformação do sujeito passivo que integra o vínculo jurídico da proposição implicada, depende, exclusivamente, da variável que denominamos critério material deflagrador da responsabilidade (Cm<sub>r</sub>), aliada ao inadimplemento do débito originário.

Assim, enquanto a ocorrência do fato lícito “prestar serviços” determina o preenchimento do critério quantitativo da norma de responsabilidade, o fato ilícito “presumir-se dissolvida irregularmente a sociedade que deixa de funcionar em seu domicílio sem comunicar os órgãos responsáveis” determina que sujeito de direito assumira o lugar da variável Sujeito Passivo Responsável Sp<sub>(r)</sub> da norma de responsabilidade.

A estrutura lógico-formal a seguir pode esclarecer, ainda mais, a vinculação que existe entre os critérios do antecedente e os critérios do consequente da norma de responsabilidade criada com a decisão de redirecionamento:



Por essa razão, entendemos que, mesmo na hipótese de o critério material deflagrador da responsabilidade consubstanciar um fato ilícito, não existe incompatibilidade com a prescrição do art. 3.º do CTN, na parte em que este dispositivo elenca somente os fatos lícitos como passíveis de autorizar o nascimento de créditos de natureza tributária.

Isso porque, como vimos, o que determina o preenchimento do critério quantitativo da norma de responsabilidade criada por meio do veículo introdutor “decisão de redirecionamento”, são fatos lícitos, os mesmos que integram a hipótese da respectiva regra matriz de incidência tributária. O fato lícito/ilícito que deflagra a responsabilidade não imprime sua influência sobre o *quantum debeatur*, mas, sim, sobre quem assumirá a figura de responsável tributário.

Essa mesma conclusão, no sentido de que a existência de um fato ilícito no antecedente da norma de responsabilidade não desnatura a natureza tributária da obrigação contida em seu consequente normativa, é defendida por Maria Rita Ferragut:

Assim, a descrição de um antecedente ilícito (situação correspondente a não-realização do comportamento prescrito pelo consequente de uma norma primária dispositiva), somada à sanção aplicável ao sujeito que praticou a infração, não permitem que a norma seja considerada primária dispositiva, em que pese permanecer sendo dotada de natureza tributária, pois (i) submete-se ao regime jurídico tributário; (ii) *possui um antecedente ilícito que não se confunde com um fato gerador ilícito*; e (iii) a relação jurídica tem por objeto a obrigação de pagar tributo; e (iv) o pagamento realizado tem o condão de extinguir o crédito tributário.<sup>124</sup> (Grifo nosso)

O que interessa para verificar a natureza tributária, portanto, é a presença, ao lado do  $C_{m_r}$ , dos elementos indicados pela regra matriz de incidência tributária.

<sup>124</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 51.

### **3.7 O redirecionamento da execução fiscal fundado no art. 135, inc. III, do CTN: redução do objeto investigativo e análise dos limites materiais da decisão de redirecionamento.**

O Código Tributário Nacional elenca diversas hipóteses de responsabilidade pelo pagamento de tributos. Trata-se de responsabilidade por sucessão (artigos 129 a 133), responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135), responsabilidade por infrações (artigos 136 e 137). Para o nosso estudo, traçamos, como corte metodológico, a análise das decisões de redirecionamento (responsabilização) que têm como base o art. 135, inc. III do CTN e a súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça, sendo que a primeira hipótese é que será objeto de investigações nesse momento.

Embora o corte metodológico seja ato arbitrário do sujeito cognoscente e, portanto, não se encontre sujeito a contestações, como nos adverte o Prof. Tárek Moysés Moussallem<sup>125</sup>, julgamos oportuno apresentar as razões pelas quais reduzimos, de forma tão contundente, nosso objeto de estudo.

A primeira razão é, sem dúvidas, genérica pois diz respeito à premente necessidade de serem realizados cortes linguísticos na realidade para que o objeto de estudo, abstratamente decomposto, possa ser melhor estudado.

Seria tarefa extremamente árdua, senão impossível, estudar o direito positivo como um todo. Além da vastidão objetual, as possibilidades de abordarmos um mesmo objeto são variadas e, por isso, a ausência de um corte metodológico conduziria as investigações a um caminho infinito que não se compatibiliza com o objetivo das ciências que é compreender, por meio de proposições descritivas, o mundo que nos circunda.

A segunda razão, que revela o motivo pelo qual o corte metodológico recaiu, justamente sobre o art. 135, inc. III, do CTN e sobre a súmula n.º 435 do STJ, é de ordem pragmática. Ao analisarmos as decisões de redirecionamento que, atualmente, são produzidas pelo Poder Judiciário, verificamos que essas duas hipóteses (art. 135, inc. III, do CTN e súmula n.º 435 do STJ) funcionam como

---

<sup>125</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 11.



antecedentes de boa parte das normas individuais e concretas constituidoras de responsabilidade tributária.

Dito de outro modo, embora não estejam disponíveis dados estatísticos para afirmar com exatidão o percentual das decisões que se embasam no art. 135, inc. III, do CTN ou sobre a súmula n.º 435 do STJ para promoverem o redirecionamento de execuções fiscais, essas duas hipóteses ocupam, notavelmente, posição de destaque no âmbito das execuções fiscais.

Por essa última razão que, como já advertimos, é, eminentemente, pragmática, as investigações acerca dos limites materiais das decisões de redirecionamento serão conduzidas sob o enfoque dessas duas hipóteses normativas.

Firmada a redução do campo objetual que receberá nossas atenções, iniciaremos a análise dos limites materiais da decisão de redirecionamento.

### ***3.7.1 A obrigação resultante do ato ilícito: o primeiro limite material da decisão de redirecionamento.***

O art. 135, inc. III do Código Tributário Nacional, prescreve a possibilidade de responsabilização pessoal dos diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado, nos seguintes termos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Pela leitura do *caput* do art. 135, verifica-se que existem quatro hipóteses que autorizam a responsabilização das pessoas indicadas no inc. III desse mesmo dispositivo, a saber: i) atos praticados com excesso de poderes; ii) ato praticado em infração de lei; iii) ato praticado em infração ao contrato social e; i) ato praticado em infração a estatutos.

Antes de adentrar no alcance semântico das quatro previsões veiculadas no *caput* do art. 135, no entanto, é oportuno traçar uma importante premissa que é aplicável às quatro hipóteses de responsabilidade tratadas neste dispositivo.

Uma leitura mais atenta do dispositivo legal em comento evidencia que não são todas as obrigações tributárias da pessoa jurídicas de direito privado que podem ser imputadas aos diretores, gerentes ou representantes. O Código Tributário Nacional somente permite a responsabilização desses sujeitos de direito quando o próprio crédito tributário for *resultante* da prática de algum ato de excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos.

Com isso, surge uma importante restrição às pretensões arrecadatórias da Fazenda Pública, na medida em que, mesmo que as referidas pessoas tenham agido, por exemplo, com excesso de poderes, esse fato não autoriza, por si só, a instauração de nenhum tipo de responsabilidade se os créditos tributários devidos pela pessoa jurídica não tiverem surgido como resultado da prática desses atos ilícitos. Antes, para que seja possível responsabilizar o sócio-gerente, faz-se necessário investigar se a conduta ilícita desse sujeito de direito originou o crédito tributário.

Visto sob esse enfoque, percebe-se que o art. 135 do Código Tributário Nacional funciona muito mais como um mecanismo de proteção da pessoa jurídica, do que como uma fórmula arrecadatória do Fisco.

A título exemplificativo, imaginemos que o representante da pessoa jurídica, extrapolando os poderes prescritos pela procuração que lhe foi outorgada, pratique negócios estranhos ao objeto social da empresa e, com isso, incorra na hipótese de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços – ICMS.

Nesta hipótese, estaria configurada a responsabilidade do representante que agiu com excesso de poderes e, desde que, esse mesmo ato, tenha resultado em incidência da regra matriz do ICMS.

Assim, somente quando a obrigação tributária seja resultado de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos é que se poderá responsabilizar os indivíduos elencados no inciso III do art. 135.

Quanto a este aspecto — necessidade da ilicitude do ato praticado pelo diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica — para fins de viabilizar a responsabilidade tributária desse sujeito, é oportuno consignar que essa violação normativa não macula o fato jurídico-tributário.

Isso ocorre porque a ilicitude prevista no *caput* do art. 135 não recai sobre a hipótese de incidência tributária, mas, sim, sobre as condições em que aquela hipótese foi praticada. No exemplo acima fornecido, o ato de vender mercadoria (antecedente normativo da regra matriz do ICMS) não é ilícito. O ilícito se mostrou como tal, somente, pelo fato de o agente que praticou o ato ter agido fora dos limites autorizados pela procuração que lhe foi outorgada.

Essa observação é relevante porque, caso admitíssemos que fatos ilícitos fariam surgir obrigações de natureza tributária, estaríamos em flagrante colisão com a definição de tributo do art. 3.º do Código Tributário Nacional. Tributo, como já expusemos, somente decorre de atos lícitos.

Assim, de forma semelhante ao que demonstramos quando tratamos da natureza dúplice da decisão de redirecionamento (que contém em seu antecedente um fato lícito e outro que pode ser lícito ou ilícito), tem-se aqui, a descrição de dois fatos relevantes para o direito: i) o primeiro é a prática da hipótese de incidência de alguma espécie tributária (fato lícito), que faz nascer a obrigação tributária; ii) o segundo é o ato deflagrador da responsabilidade (que, nesse caso, é ilícito).

A obrigação tributária continua, por conseguinte, sendo resultante da prática de uma conduta permitida pelo direito e, portanto, revestida de licitude, em consonância com as prescrições do art. 3.º do CTN. A indicação do sujeito passivo responsável, por seu turno, decorre da prática de algumas das condutas ilícitas previstas no art. 135, inc. III daquele mesmo diploma normativo.

Em arremate, repisamos que o crédito tributário passível de ser imputado aos responsáveis tributários do art. 135, inc. III, do CTN é, tão somente, aquele que tenha sido originado (ou, para utilizar a terminologia do direito positivo, que seja resultante) da prática do ato ilícito caracterizado como “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Este é o primeiro e, talvez, mais relevante limite material a ser observado pela decisão de redirecionamento que pretenda constituir o crédito tributário contra as pessoas indicadas no art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional.

Passaremos, agora, à análise das limitações temporais da decisão de redirecionamento a fim de responder aos seguintes questionamentos: a decisão judicial que instaura a nova relação jurídico-tributária está sujeita a alguma limitação de ordem temporal? Os potenciais sujeitos responsáveis ficarão, eternamente, na expectativa de serem alçados ao polo passivo da ação de cobrança promovida pelo Fisco?

### ***3.7.2 As limitações temporais da decisão de redirecionamento: o segundo limite material da decisão de redirecionamento.***

Os tribunais pátrios estão repletos de Execuções Fiscais. De acordo com dados estatísticos elaborados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA e divulgados em novembro de 2011, o tempo médio que uma Execução Fiscal tramita na Justiça Federal é de 9 (nove) anos, 9 (nove) meses e 16 (dezesesseis) dias<sup>126</sup>.

As razões pelas quais a média de tempo se mostra tão elevada não interessam para a presente investigação. Contudo, o fato de uma ação de cobrança de dívida ativa levar tanto tempo para chegar ao fim demonstra que as decisões de redirecionamento também podem demorar para serem prolatadas.

Não é incomum encontrarmos Execuções Fiscais com decisões de redirecionamento prolatadas após cinco anos de tramitação. Em situações como essa, surge o seguinte questionamento: a nova relação jurídica tributária que elege como sujeito passivo um responsável tributário sofreria algum tipo de limitação temporal para fins de enunciação?

Em outras palavras: o titular dos créditos, embora tenha prazo certo para constituir a obrigação tributária — sob pena de decadência — pode postergar, infinitamente, a

---

126

Disponível

em:

[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf).

Acesso em: 14/03/2017.

criação da nova relação jurídico-tributária que eleva um terceiro à condição de sujeito passivo de uma obrigação tributária?

Embora seja forte o ímpeto de responder ambas perguntas no sentido de que o Fisco não pode requerer a instauração da norma jurídica de responsabilidade a qualquer tempo, é preciso serenidade para buscar a solução para esse questionamento nas prescrições do próprio direito positivo, a fim de exhibir, como resposta, uma norma que seja, estritamente, jurídica.

Em primeiro lugar, fixa-se a seguinte premissa: não há dispositivo legal que defina, de forma expressa<sup>127</sup>, a existência/inexistência de prazo para requerer ou decretar o redirecionamento de Execuções Fiscais. Essa deficiência normativa continuou existindo mesmo com a criação de um capítulo próprio para tratar do “incidente de desconconsideração da personalidade jurídica” pelo Código de Processo Civil de 2015<sup>128</sup>.

Para prosseguir em nossas investigações sobre o direito positivo, é preciso repisar as conclusões apresentadas nos tópicos anteriores, principalmente aquelas que apontam para: i) a existência de uma nova relação jurídico-tributária criada no interior da decisão de redirecionamento e; ii) para a constituição de um novo crédito de natureza tributária, no âmbito desse mesmo veículo introdutor.

Essas duas realidades são importantíssimas para concluirmos pela existência/inexistência de prazo para que a norma individual e concreta que trata do redirecionamento seja inserida no sistema de direito positivo. Isso porque, como já

---

<sup>127</sup> Ressalvamos, neste ponto, que apesar de termos recorrido ao termo “norma jurídica expressa”, não há, em nosso sentir, norma jurídica que possa receber essa qualificação. Como toda norma resulta de uma atividade intelectual originada de enunciados jurídicos, não há normas expressas, pois todas estão implícitas nos textos jurídicos e necessitam de uma construção mental para serem exibidas como normas jurídicas que são. Logo, nada é expresso, pois tudo depende da construção de sentido formulada pelo sujeito cognoscente.

<sup>128</sup> Como a aplicabilidade/inaplicabilidade desse incidente de desconconsideração constitui o ponto central das investigações deste trabalho e ainda não alcançamos o momento de discorrer sobre essa temática, estamos impedidos de avançar no tema. Contudo, consignamos que, ainda que houvesse dispositivo legal que, no bojo do capítulo que trata do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no CPC/2015, fixasse marco temporal para que a decisão de desconconsideração/redirecionamento, tal disposição não poderia ser aplicada aos feitos de natureza tributária. Isso porque, como demonstraremos no subtópico “3.9”, somente lei complementar pode, no Brasil, tratar de normas gerais em matéria tributária, conforme prescrição veiculada no art. 146, inc. III, da Constituição Federal de 1988. Como a fixação de prazo para prolação de decisões de redirecionamento representa uma “norma geral em matéria tributária”, eis que disciplinaria relações jurídico-tributárias em todas as esferas federativas, o CPC/2015 (lei ordinária) estaria inquinado de vício de inconstitucionalidade caso tratasse dessa temática.

tivemos oportunidade de afirmar, conquanto o termo “redirecionamento da execução fiscal” sugira uma certa simplicidade acerca desse procedimento, a nomenclatura utilizada pela doutrina e jurisprudência não pode mascarar a real dimensão do fenômeno que se observa.

Ao analisarmos uma Execução Fiscal podemos nos deparar com as seguintes situações:

- i) A Execução foi ajuizada contra Contribuinte e Responsável, já que ambos figuram como devedores na CDA;
- ii) A Execução foi ajuizada somente contra o Contribuinte, pois a CDA não contém a indicação de nenhum outro sujeito passivo tributário.

A primeira hipótese elencada não interessa ao presente estudo, já que, naquele caso, não será prolatada “decisão de redirecionamento” no curso do feito executivo. Isso porque, ambos os devedores já são considerados executados, desde o ajuizamento da ação de cobrança, razão pela qual seria desnecessária uma decisão judicial que constituísse, juridicamente, o responsável tributário.

A segunda hipótese, por outro lado, somente permite a inclusão de responsáveis por meio de uma decisão que constitua a nova relação jurídico-tributária entre Fisco e responsável.

Nesse segundo caso, a questão atinente aos prazos que correm em desfavor do credor pode ser analisada sob duas perspectivas: a fluência de prazo para constituição da relação jurídico-tributária de responsabilidade e a fluência de prazo para exercício do direito de ação contra o novel devedor.

O tempo e sua fluência possuem extrema relevância para o direito e, em algumas situações funcionam, inclusive, como elemento integrante do antecedente de normas jurídicas. É o que ocorre, por exemplo, com as normas jurídicas que reconhecem a ocorrência de prescrição.

De acordo com as lições de Francisco Amaral, o conceito de prescrição pode ser definido como “a perda da pretensão em virtude da inércia do seu titular no prazo

fixado em lei”<sup>129</sup>. Para nós, entretanto, a prescrição será tratada como a norma jurídica que determina a não análise, pelo Poder Judiciário, de pretensões do jurisdicionado em decorrência do decurso de certo lapso sem que este exercesse seu direito de ação relativo ao direito violado.

A prescrição está, intimamente, relacionada ao direito de o jurisdicionado obter, mediante o uso da competência coercitiva do Poder Judiciário, o respeito ao seu direito que foi violado ou a aplicação forçada da sanção veiculada na norma secundária. Em se tratando de créditos tributários, o Fisco pode, fazendo uso do procedimento previsto na Lei n.º 6.830/80, requerer a execução forçada do seu título de crédito cujo pagamento não fora realizado pelo contribuinte.

Sob este enfoque, somente é possível falar-se em prescrição quando se tomam dois marcos temporais distintos. O primeiro, atinente ao momento em que o direito considera como surgida a pretensão do sujeito ativo de exigir o cumprimento do objeto prestacional contido no consequente de uma norma jurídica qualquer. O segundo marco temporal diz respeito ao prazo que o sistema de direito positivo confere ao sujeito ativo da relação jurídica (ou a outro legitimado processual) para acionar o Poder Judiciário e exigir o cumprimento forçado da obrigação.

Os prazos prescricionais e os momentos em que se considera como iniciada sua fluência são, inteiramente, jurídicos. Ou seja, somente podem ser indicados em nossa linguagem descritiva a partir de enunciados-enunciados integrantes do direito positivo. O direito regula, inclusive, os prazos prescricionais para o exercício de direitos que não possuem prazos prescricionais<sup>130</sup>. Por outro lado, também disciplina as hipóteses em que, de fato, é eterno o prazo para que o jurisdicionado exija a aplicação da providência sancionatória decorrente da violação à norma jurídica desrespeitada<sup>131</sup>.

A fluência do prazo prescricional, como já alertamos, é inteiramente jurídica e, portanto, não se inicia, necessariamente, no momento da ocorrência do evento danoso. Nos casos das pretensões do segurado contra o segurador, por exemplo, o

<sup>129</sup> AMARAL, Francisco. **Direito Civil: Introdução**. 6. ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 565.

<sup>130</sup> De acordo com o art. 205 do Código Civil de 2002 “a prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor”.

<sup>131</sup> Como ocorre, por exemplo, com crimes contra a ordem constitucional e contra o Estado Democrático de Direito (art. 5.º, inc. XLII, da CRFB/88).

prazo de um ano para ajuizamento da ação correspondente não se inicia a partir da ocorrência do sinistro, mas, sim, da “ciência do fato da pretensão”.

Assim, se em primeiro de janeiro o veículo do sujeito S’ foi sinistrado, mas, este, por estar em uma viagem, somente soube do fato em primeiro de fevereiro, somente nesta data se inicia a fluência do prazo prescricional, nos termos do art. 206, § 1.º, inc. II, do Código Civil de 2002<sup>132</sup>.

Nos quadrantes do direito tributário, por seu turno, ocorre algo semelhante, pois esse subsistema estabelece marco específico para o início da fluência do prazo prescricional para o Fisco exigir, judicialmente, o adimplemento de seu direito creditício, a saber: o momento da sua constituição definitiva, nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, o marco inicial para a contagem do quinquídio de que dispõe o credor da dívida ativa para ajuizar a respectiva ação de cobrança não se inicia no momento em que ocorreu a hipótese de incidência tributária, mas, sim, no momento em que a relação jurídico-tributária foi constituída, com a indicação dos elementos constantes na regra matriz de incidência tributária<sup>133</sup>. Esse entendimento também é exposto por Eurico Marcos Diniz de Santi:

Entretanto, não foi esse momento — o da efetivação do direito à cobrança do crédito — que o legislador entendeu como relevante para fixar o termo inicial da contagem do prazo quinquenal: preferiu o instante da constituição definitiva do crédito tributário.<sup>134</sup>

Ao transportarmos essas premissas para o cerne do presente trabalho e, em consonância com as conclusões já estabelecidas, percebemos que a constituição do crédito tributário contra o responsável ocorre no momento em que a decisão de

---

<sup>132</sup> Art. 206. Prescreve: § 1º Em um ano: II - a pretensão do segurado contra o segurador, ou a deste contra aquele, contado o prazo: a) para o segurado, no caso de seguro de responsabilidade civil, da data em que é citado para responder à ação de indenização proposta pelo terceiro prejudicado, ou da data que a este indeniza, com a anuidade do segurador; b) quanto aos demais seguros, da ciência do fato gerador da pretensão;

<sup>133</sup> Ressalvamos que existem hipóteses de suspensão da fluência do prazo prescricional, como a prescrição do art. 2.º, § 3.º, da Lei n.º 6.830/80 que determina a suspensão, por cento e oitenta dias, do prazo para ajuizamento da Execução Fiscal em decorrência da prática do ato de inscrição em dívida.

<sup>134</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad Ltda., 2005. p. 231.



redirecionamento é prolatada<sup>135</sup>. Por conseguinte, não é possível se falar em ocorrência de prescrição para cobrar o crédito tributário contra o responsável que foi constituído como tal por meio de uma decisão de redirecionamento.

Dizemos isso porque, uma vez constituído o crédito tributário no âmbito de uma decisão de redirecionamento de execução fiscal, a um só tempo: cria-se a relação jurídico-tributária de responsabilidade e eleva-se o novo sujeito passivo à condição de executado no bojo de uma relação jurídico-processual.

Esse fato demonstra a dúplice função da decisão de redirecionamento: constitui o crédito tributário e, no mesmo ato, altera a sujeição passiva da ação de cobrança promovida pelo Fisco por meio da inserção de novo sujeito de direito como alvo da tutela executiva, fato que configura nítido exercício do direito de ação e, como consequência, torna desnecessária a prática de novo ato processual de ajuizamento de demanda executiva.<sup>136</sup>

Por essa razão, não há que se falar, sequer, em início da fluência de prazo prescricional nas hipóteses de redirecionamento da Execução Fiscal, pois o direito de ação já está em pleno exercício.

Afirmar que a norma jurídica que prevê a prescrição é inaplicável para os casos em que o crédito tributário de responsabilidade é constituído por meio da decisão de redirecionamento não significa dizer, no entanto, que é eterna a possibilidade de o Fisco obrigar o responsável ao pagamento do crédito tributário.

Embora seja impróprio se falar em prescrição para o redirecionamento da execução fiscal, é absolutamente apropriado investigarmos os influxos temporais previstos pelo direito positivo para que a própria relação jurídico-tributária de responsabilidade

---

<sup>135</sup> Também é possível defender que a constituição do crédito tributário contra o responsável somente seria perfectibilizada mediante a intimação do novel sujeito passivo acerca da nova norma jurídico-tributária que foi produzida, à semelhança do que ocorre com o lançamento tributário que somente se finaliza quando o sujeito passivo é notificado acerca da constituição do crédito pela autoridade administrativa.

<sup>136</sup> Nessa mesma linha, Thiago Ferreira Siqueira, ao versar sobre o incidente previsto no art. 133 do CPC/2015, afirma que “a desconsideração da personalidade jurídica, seja ela exercida em caráter incidental ou inicial, representa verdadeiro exercício do direito de ação, por meio do qual se deduz pedido em face do sócio ou da pessoa jurídica, resultando, portanto, numa ampliação do objeto do processo”. In: SIQUEIRA, Thiago Ferreira. **A responsabilidade patrimonial no novo sistema processual civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. P. 232.

seja instaurada. Em outras palavras: existe termo final para a constituição do crédito tributário contra o responsável tributário?

A resposta, pensamos nós, é positiva e o prazo que deve ser observado é decadencial, pois, como demonstrado, trata-se de constituição de nova relação jurídico-tributária (e, portanto, novo crédito tributário) contra o responsável.

Esse entendimento é abonado por Maria Rita Ferragut quando a autora analisa a hipótese em que a relação jurídica de responsabilidade somente é criada no decorrer da execução fiscal:

Finalmente, se o nome do administrador não estiver indicado na CDA, nem no ato-norma de constituição do crédito tributário, não haveremos de falar de prescrição, e sim de decadência, nos termos já analisados.<sup>137</sup>

Pois bem. O sistema de direito positivo estabelece que o Fisco dispõe de cinco anos para constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsão veiculada no art. 173 do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

O prazo acima indicado é aplicável para os tributos sujeitos ao denominado “lançamento de ofício”, promovido pelo Fisco.

Para as hipóteses envolvendo os tributos cuja constituição do crédito é, por lei, atribuída ao próprio sujeito passivo — o chamado “lançamento por homologação” —, o prazo para o Fisco homologar o crédito ou constituir novos créditos por meio de lançamento de possíveis diferenças, também é de cinco anos. Contudo, o termo inicial para a contagem do prazo é distinto<sup>138</sup>:

<sup>137</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 186.

<sup>138</sup> Consignamos que, mesmo nas hipóteses de tributos sujeitos à modalidade de “lançamento por homologação”, a jurisprudência pátria considera aplicável o prazo do art. 173, inc. I, do CTN na hipótese de não ter havido pagamento antecipado. Por todos, colhemos o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. OFENSA AO

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para fins de identificação do prazo decadencial aplicável às decisões de redirecionamento, reputamos inaplicável a previsão do art. 150, § 4.º do CTN. Esse dispositivo trata de hipóteses em que a constituição do crédito tributário fica a cargo do próprio contribuinte, o que não se verifica com a constituição do crédito tributário veiculado na norma de responsabilidade.

A constituição da norma individual e concreta que, em seu antecedente, elenca os critérios materiais tributários e o critério material deflagrador da responsabilidade não é produzida pelo próprio contribuinte ou, menos ainda, pelo próprio responsável tributário. Nessa hipótese, embora a constituição do novel liame obrigacional seja constituído pelo Juiz competente, a enunciação da norma de responsabilidade somente é iniciada a partir do pedido de “redirecionamento” do Fisco. Portanto, cabe ao Fisco deflagrar a enunciação da nova norma jurídico-tributária de responsabilidade.

Por esse motivo, o único dispositivo jurídico que disciplina o limite temporal para que o Fisco promova, ainda que no âmbito de uma execução fiscal já em curso, a positivação de uma nova norma individual e concreta de natureza tributária para fins

---

ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CARACTERIZADA. REQUISITOS DA CDA. AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173 do CTN. IMPOSSIBILIDADE (...) 3. Consoante entendimento pacífico deste Tribunal Superior, a contagem da decadência a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), pressupõe que o contribuinte antecipe o pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação. 4. Os dados fáticos abordados no acórdão recorrido, a exemplo dos exercícios a que se referem o lançamento, não correspondem às alegações recursais. Desse modo, o acolhimento da pretensão recursal exige revolvimento fático-probatório, especialmente para fim de exame acerca da existência, ou não, de pagamento antecipado pelo contribuinte. Aplicabilidade da Súmula 7/STJ. 5. Agravo Interno não provido. (AgInt nos EDcl no REsp 1577687/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2017, DJe 03/03/2017)

de obrigar o responsável tributário ao pagamento do crédito, é aquele previsto no art. 173, inc. I, do CTN.

O termo inicial para a contagem desse prazo, como indicado no próprio dispositivo, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

Estamos cientes de que a interpretação acima exposta é menos benéfica para o Fisco em comparação com a tese de que o prazo para redirecionamento somente se iniciaria com a ciência do Fisco acerca do fato deflagrador da responsabilidade. Para os que advogam essa segunda ideia, seria impróprio “punir” o Fisco por uma inércia decorrente de um fato que ele, Fisco, não tinha conhecimento. Nesse sentido argumenta a Procuradora da Fazenda Nacional, Juliana Furtado Costa Araújo<sup>139</sup>:

No exemplo acima dado, em que houve a incorporação de uma sociedade por outra, o prazo prescricional para inclusão do sucessor no feito executivo somente se inicia quando da certificação pelo Oficial de Justiça de que ocorreu a sucessão, caso tal evento não tenha sido anteriormente comunicado ao fisco por outro meio.

A partir deste momento, a Fazenda Pública terá o prazo de cinco anos para requerer a inclusão do sucessor empresarial no polo passivo do feito executivo. Este é o único entendimento que efetivamente não compromete o direito do fisco em ver seu crédito tributário satisfeito e resguarda a segurança jurídica aos administrados. O certo é que o sujeito ativo, por expressa disposição legal, somente pode se insurgir contra o sucessor empresarial na hipótese da efetivação de alguma operação de reorganização societária, de forma que, se o prazo prescricional não for contado a partir desta data, certamente estariam sendo colocados obstáculos intransponíveis à arrecadação do crédito tributário.<sup>140</sup>

Como se observa, o argumento no sentido de que o prazo para que o redirecionamento da execução fiscal somente deve se iniciar com a ciência do Fisco acerca dos atos que deflagrariam a responsabilidade tributária do novel sujeito passivo tem como base o risco de criação de “obstáculos intransponíveis à arrecadação do crédito tributário”.

Em que pese a relevância do argumento, essa ideia não tem nosso apoio pelas seguintes razões: i) a primeira, de índole, eminentemente jurídica, decorre do fato de

---

<sup>139</sup> A referida autora, em sentido diverso do defendido neste trabalho, trata a decisão de redirecionamento como ato processual sujeito a prazo prescricional.

<sup>140</sup> ARAÚJO, Juliano Furtado Costa. **O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis**. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, v. 1, n. 1, p. 83-97, jan./jun. 2011.

inexistir prescrição legal que determine o início da fluência do prazo para constituição do crédito contra o responsável a partir da “ciência” do fato deflagrador da responsabilidade pelo credor da obrigação tributária; ii) o segundo reside no fato de que, caso admitíssemos que o prazo para constituição do crédito tributário contra o responsável somente se iniciaria com a ciência do Fisco acerca dos atos deflagradores da responsabilidade, o que nos impediria de aplicar essa mesma ideia à constituição do crédito tributário contra o contribuinte?

Em acréscimo ao segundo motivo que nos impede de aderir à tese de que a ciência do fisco é o marco inicial do prazo para o redirecionamento da execução fiscal, é oportuno rememorar que a legislação tributária também não exige a ciência do Fisco acerca da ocorrência da hipótese de incidência tributária para que seu prazo decadencial se inicie.

Ora, ainda que o sujeito passivo contribuinte “S” tenha praticado, por exemplo, a conduta de prestar serviço sujeito à incidência de ISSQN e o Fisco somente tenha tido conhecimento desse fato dez anos depois, tal circunstância não autoriza o lançamento a destempo sob o argumento de que a Fazenda Pública “não tinha condições de constituir o crédito” por falta de conhecimento da ocorrência das referidas hipóteses de incidência de ISSQN.

Observa-se que, o mesmo argumento, caso seja aceito para os casos de redirecionamento, deveria, também, ser aplicado para as situações ordinárias de constituição de créditos tributários contra contribuintes. Entretanto, não é dessa forma que o sistema de direito positivo pátrio disciplina a matéria.

Para o subsistema tributário, é irrelevante a ciência ou a não ciência da Fazenda Pública para fins de início e decurso do prazo decadencial para constituir o crédito tributário. Por essa razão, não vemos como defender solução distinta para as hipóteses em que o crédito tributário é constituído por meio da decisão de redirecionamento.

Em suma: ou o crédito tributário contra o responsável também é constituído no interregno de cinco anos, nos termos do art. 174, inc. I, do Código Tributário Nacional ou está fulminado o direito da Fazenda Pública de constituí-lo contra o responsável tributário.

### **3.7.3 Definição de “pessoalmente responsável” para fins de responsabilização dos sujeitos elencados no art. 135 do CTN**

O terceiro elemento que deve ser levado em conta ao se proferir a decisão de redirecionamento amparada no art. 135 do CTN é a investigação do alcance da expressão “pessoalmente responsável”, no *caput* do dispositivo legal em comento.

Quando se cria a norma, individual e concreta, de responsabilidade tributária contra os sujeitos do inciso III do art. 135 do CTN, existem duas possibilidades quanto à sujeição passiva da pessoa jurídica representada: ou a pessoa jurídica continua sendo devedora da obrigação tributária (hipótese de solidariedade) ou a existência do responsável, com base na prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, faz desaparecer sua obrigatoriedade ao pagamento do valor devido a título de tributo (hipótese de exclusividade).

A jurisprudência mais atual sobre a matéria tem se posicionado no sentido de que as duas sujeições passivas convivem concomitantemente. Ou seja, a norma individual e concreta que tem em seu antecedente alguma das hipóteses do art. 135 do CTN não implica a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica devedora. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA X RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-GERENTE. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA. CUMULAÇÃO SUBJETIVA DE PEDIDOS/DEMANDAS.

1. Não se conhece do Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. A controvérsia tem por objeto a decisão do Tribunal de origem, que determinou a exclusão da pessoa jurídica do polo passivo de Execução Fiscal, em decorrência do redirecionamento para o sócio-gerente, motivado pela constatação de dissolução irregular do estabelecimento empresarial.

3. Segundo o sucinto acórdão recorrido, "a responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN, é pessoal, e não solidária nem subsidiária", de modo que, "com o redirecionamento, a execução fiscal volta-se exclusivamente contra o patrimônio do representante legal da pessoa jurídica, a qual deixa de responder pelos créditos tributários".

4. O decisum recorrido interpretou exclusivamente pelo método gramatical/literal a norma do art. 135, III, do CTN, o que, segundo a boa

doutrina especializada na hermenêutica, pode levar a resultados aberrantes, como é o caso em análise, insustentável por razões de ordem lógica, ética e jurídica.

5. É possível afirmar, como fez o ente público, que, após alguma oscilação, o STJ consolidou o entendimento de que a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária. Nesse sentido o enunciado da Súmula 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente."

6. O afastamento da responsabilidade tributária decorreu da constatação de que, em revisão do antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a inadimplência não deve ser considerada ato ilícito imputável ao representante da pessoa jurídica. No que concerne diretamente à questão versada nestes autos, porém, subjaz implícita a noção de que a prática de atos ilícitos implica responsabilidade solidária do sócio-gerente.

7. Merece citação o posicionamento adotado pela Primeira Seção do STJ no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 174.532/PR, segundo os quais "Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei".

8. Isto, por si só, já seria suficiente para conduzir ao provimento da pretensão recursal. Porém, há mais a ser dito.

9. Ainda que se acolha o posicionamento de que a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN - por ser descrita como pessoal - não pode ser considerada solidária, é improcedente o raciocínio derivado segundo o qual há exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica em caso de dissolução irregular.

10. Atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio.

11. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito).

*12. Não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente.*

13. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (Código Tributário Nacional e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido.

14. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente.

15. A adoção do entendimento consagrado no acórdão hostilizado conduziria a um desfecho surreal: se a dissolução irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, o feito deveria ser extinto em relação a ela, para prosseguir exclusivamente contra o sujeito para o qual a Execução Fiscal foi redirecionada. Por consequência, cessaria a causa da dissolução irregular, uma vez que, com a exclusão de sua responsabilidade tributária, seria lícita a obtenção de Certidão Negativa de Débitos, o que fatalmente viabilizaria a baixa definitiva de seus atos constitutivos na Junta Comercial!

16. *Dito de outro modo, o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular - , ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).*

17. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (REsp 1455490/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2014, DJe 25/09/2014) (Grifo nosso)

Como se vê, embora a jurisprudência seja vacilante quanto ao suposto caráter solidário ou subsidiário desse tipo de responsabilidade e, também vacilante quanto aos argumentos<sup>141</sup> utilizados para fundamentar essa conclusão, as decisões mais recentes sobre a matéria são no sentido de que a responsabilidade do sócio-gerente não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica.

Não é esse, contudo, nosso entendimento sobre o tema.

A partir da leitura sistemática dos dispositivos que tratam acerca da “responsabilidade de terceiros”, percebe-se que o Código Tributário Nacional

<sup>141</sup> Como se observa, um dos argumentos utilizados para justificar a suposta responsabilidade simultânea da pessoa jurídica e do sócio-gerente é de ordem pragmática e não encontra respaldo nos enunciados jurídicos que tratam da matéria. No item “16” da ementa acima transcrita, invoca-se como argumento o fato de que a responsabilidade pessoal do sócio-gerente consubstanciaria uma *previsão paradoxal*, pois permitiria que as pessoas jurídicas (supostas contribuintes) fossem eximidas da sua obrigação tributária, uma vez que *esse débito não mais subsistiria débito tributário a ela imputável*. Com o devido respeito, esse entendimento tem como pressuposto, tão somente, a proteção aos interesses arrecadatários do Fisco. Contrariamente ao que afirma o referido acórdão, a consequência eleita pelo direito positivo (exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica) não pode ser o fundamento de sua não aplicação. O art. 135 é claro ao tratar de hipóteses em que a própria pessoa jurídica foi vítima do ato ilegal e, por essa razão, imputa-se, exclusivamente, ao agente causador do ilícito, a responsabilidade pelos créditos tributários originados dessa prática. Eduardo Sabbag chama atenção para esse nítido objetivo do dispositivo legal em análise: “Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no art. 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas, pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver (I) excesso de poderes ou (II) infração da lei, contrato social ou estatutos. In: SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.676.



estabelece clara distinção entre a responsabilidade solidária e a responsabilidade pessoal.

O art. 134, ao tratar da responsabilidade dos sujeitos elencados nos seus incisos de I a VII, prevê, expressamente, que a responsabilidade do contribuinte é mantida, uma vez que as pessoas ali referidas respondem *solidariamente* pelos créditos tributários.

A definição legal de devedor solidário, por seu turno, é extraída da legislação civil, mais precisamente do art. 264 do Código Civil de 2002:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Portanto, devedor solidário é aquele que está, em relação ao devedor originário, simultaneamente obrigado ao adimplemento da obrigação, de modo que, ao credor, é possível executar a cobrança contra os dois, concomitantemente. Nesse sentido, são as lições de Maria Helena Diniz:

Obrigação solidária é aquela em que, havendo multiplicidade de credores ou devedores, ou de uns e outros, cada credor terá direito à totalidade da prestação, como se fosse único o credor, ou cada devedor estará obrigado pelo débito todo, como se fosse o único devedor.<sup>142</sup>

No dispositivo seguinte, que é o objeto de nossas investigações, foi diferente o tratamento dado pelo legislador à responsabilidade dos sujeitos ali indicados. No *caput* do art. 135 do Código Tributário Nacional, o sistema de direito positivo não mais fala em *solidariedade*, mas, sim, em *pessoalidade*.

O termo *pessoalidade* deve ser interpretado no contexto em que se insere, sob pena de desvirtuarmos o comando normativo que deve ser extraído desse enunciado. Em primeiro lugar, como já advertimos, a responsabilidade, quando é solidária, foi assim tratada, expressamente pelo Código Tributário Nacional, a exemplo do que ocorreu com a hipótese de “responsabilidade de terceiros” contida no art. 134 do *Codex*.

Por essa razão, ao considerarmos que o art. 134 reduz, drasticamente, possíveis dubiedades interpretativas ao prescrever que, para as situações nele tratadas, os

---

<sup>142</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º Volume: teoria geral das obrigações**. 19. ed. rev., aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 155.

devedores (contribuinte e responsável) são, *solidariamente*, responsáveis, seria altamente congruente defender que, caso essa ideia fosse mantida para as situações do art. 135 do CTN, o vocábulo *solidariedade* seria, novamente, utilizado.

Não é isso o que ocorre, entretanto. No art. 135, o Código Tributário Nacional alude à “responsabilidade pessoal” dos sujeitos ali indicados e não em “solidariedade”. Diante disso surge, pensamos nós, duas possibilidades interpretativas, ambas em desabono à ideia de responsabilidade solidária entre pessoa jurídica e responsável.

A primeira hipótese é considerarmos que o termo “pessoalmente responsável” foi utilizado, justamente, para esclarecer a exclusividade da sujeição passiva relativa ao crédito tributário. Dessa forma, ser “pessoalmente” responsável significa ser o responsável exclusivo pelo crédito tributário resultante de atos ilícitos<sup>143</sup>, nos termos do *caput* do art. 135 do CTN.

A segunda possibilidade interpretativa reside na possibilidade de considerarmos o termo “pessoalmente responsável” como um deslize semântico do legislador. Isso se dá porque toda obrigação é pessoal, já que somente sujeitos de direito podem ocupar o polo passivo de relações jurídicas. Para esta hipótese, então, o termo “pessoalmente” seria irrelevante, desnecessário, já que todas as obrigações são marcadas pela pessoalidade.

Ocorre que, caso admitíssemos essa segunda forma de compreensão, então, também seríamos obrigados a admitir a impossibilidade de se considerar a obrigação tributária nascida nos termos do *caput* do art. 135 como solidária. Isso ocorre porque somente é possível se falar em obrigação solidária se houver expressa disposição nesse sentido, conforme prescreve o art. 265 do Código Civil de 2002:

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

---

<sup>143</sup> Relembremos que o fato de a “obrigação tributária ser resultante de ato ilícito” não significa, neste caso, que a hipótese de incidência que faz nascer o vínculo tributário se traduz em ato ilícito. Como já tivemos oportunidade de esclarecer, a ilicitude é relativa à forma como o sujeito pratica o ato (com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos) e não ao fato colhido como hipótese de incidência tributária pois este, como dito, é sempre lícito.

Apenas a título argumentativo, também ressalvamos que, pelas mesmas razões também não se pode falar em subsidiariedade, no caso sob análise. A subsidiariedade é, semelhante à solidariedade, com a seguinte diferença específica: embora a dívida possa ser cobrada de todos os codevedores, existe uma ordem de execução a ser seguida, de forma que, o próximo coobrigado somente pode ser executado se frustrado o adimplemento pelo anterior. Nesse sentido são as lições de Andréa M. Darzé:

O que se percebe, portanto, é que o traço que distingue esses dois institutos se resume à presença de uma ordem de preferência na excussão dos patrimônios dos devedores que se encontram vinculados entre si e obrigados ao pagamento da integralidade do débito. No mais, o regime jurídico aplicável é idêntico.<sup>144</sup>

Dessa forma, se defendemos que a solidariedade, para ser configurada, necessita de previsão legal, o mesmo vale para as hipóteses de subsidiariedade. Por conseguinte, como não existe a aludida previsão normativa, também não se pode afirmar que a responsabilidade dos sujeitos indicados no art. 135 do Código Tributário Nacional seria subsidiária.

Em consonância com a conclusão exposta linhas acima, também se manifestam André Mendes Moreira e Sacha Calmon Navarro Coelho:

O art. 135, ao contrário do art. 134, não fala em “solidariedade” ou “subsidiariedade”. A transferência da responsabilidade por ele operada é integral, repassando-a inteiramente para os terceiros e liberando a sociedade. A responsabilidade passa então a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.<sup>145</sup>

Assim, uma vez que o Fisco requeira o reconhecimento da responsabilidade tributária com base em “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, o único sujeito passivo que poderá responder pela obrigação tributária resultante desses atos são aqueles descritos nos incisos I a III do art. 135 do Código Tributário Nacional, com a imediata extinção do vínculo jurídico-tributário que havia entre a pessoa jurídica e o Fisco.

<sup>144</sup> DARZÉ, Andrea M. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 225-226.

<sup>145</sup> MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário In: Direito Tributário e o Novo Código Civil. GRUPENMACHER, Betina Treiger (organizadora). São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 197-250

### **3.7.4 Culpa e Dolo no art. 135 do Código Tributário Nacional**

Pressuposto importante para verificar a possibilidade de responsabilizar os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado é saber se os atos previstos no *caput* do art. 135 do CTN devem ser praticados com dolo ou se a culpa já seria elemento suficiente para caracterização do ilícito ali descrito.

Ao recorrermos ao entendimento jurisprudencial sobre o tema, verificamos que as decisões do Superior Tribunal de Justiça são oscilantes quanto ao tema. Ora indicam que tanto a culpa<sup>146</sup>, quanto o dolo, caracterizam a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, ora afirmam que somente a conduta dolosa pode caracterizar o ilícito previsto no dispositivo em comento<sup>147</sup>.

<sup>146</sup> RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535, II, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA 284/STF. MÉRITO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DOLO OU CULPA DO AGENTE. PRECEDENTES. 1. O provimento do recurso especial por contrariedade ao art. 535, II, do CPC pressupõe que sejam demonstrados, fundamentadamente, entre outros, os seguintes motivos: (a) a questão supostamente omitida foi tratada na apelação, no agravo ou nas contrarrazões a estes recursos, ou, ainda, que se cuida de matéria de ordem pública a ser examinada de ofício, a qualquer tempo, pelas instâncias ordinárias; (b) houve interposição de aclaratórios para indicar à Corte local a necessidade de sanear a omissão; (c) a tese omitida é fundamental à conclusão do julgado e, se examinada, poderia levar à sua anulação ou reforma; e (d) não há outro fundamento autônomo, suficiente para manter o acórdão. Esses requisitos são cumulativos e devem ser abordados de maneira fundamentada na petição recursal, sob pena de não se conhecer da alegativa por deficiência de fundamentação, dada a generalidade dos argumentos apresentados. Incidência da Súmula 284/STF. 2. Não se admite o recurso especial quando os dispositivos que se aponta malferidos não receberam carga decisória na origem. 3. A tese sustentada pelo recorrente - de que o recorrido tinha plena noção do ilícito e agiu com dolo ao escriturar créditos oriundos de notas fiscais inidôneas - infirma premissa fática assentada na origem, que afirmou, expressamente, não ter havido dolo da empresa recorrida, que apenas prestava serviços de contabilidade à devedora. Nesses termos posta a controvérsia, o exame da tese articulada no apelo demanda dilação probatória incompatível com a natureza do recurso especial, razão da incidência do veto sumular de nº 7/STJ. 4. A responsabilidade prevista no art. 135 do CTN, único dispositivo prequestionado na origem, não é objetiva, mas depende de comprovação de dolo ou culpa por uma das pessoas indicadas nos seus incisos. Precedentes. 5. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1340390/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/2013, DJe 22/08/2013)

<sup>147</sup> TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DO SÓCIO. VIOLAÇÃO DO ART. 135 DO CTN NÃO CARACTERIZADA. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RESP 1.101.728/SP. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 07/STJ. 1. Somente a existência de dolo no inadimplemento da obrigação configura infração legal necessária à efetivação da responsabilidade do sócio. REsp 1.101.728/SP, da relatoria do Min. Teori Zavascki, representativo de controvérsia (art. 543-C do CPC). 2. A alegada dissolução irregular da sociedade foi expressamente rechaçada pelo acórdão a quo, sendo certo que o alcance de entendimento diverso demandaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, ante o enunciado sumular 07/STJ. 3. Ademais, a mera devolução do aviso de recebimento sem cumprimento não basta, por si só, à caracterização de que a sociedade foi irregularmente dissolvida. Precedentes. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 1314562/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/12/2010, DJe 04/02/2011)

A doutrina, por seu turno, também é dividida quanto ao tema.

Eduardo de Assis Ribeiro Filho, ao discorrer sobre a suposta impossibilidade de se considerar a responsabilidade prevista no art. 135 como excludente da responsabilidade das pessoas jurídicas, revela seu posicionamento no sentido de que o elemento *culpa* seria apto, por si só, para justificar a responsabilidade dos sujeitos indicados no referido dispositivo legal:

As posições que serão apresentadas a seguir adotam a teoria da responsabilidade subjetiva, ou seja, exigem o dolo ou culpa do administrador para que possa ser responsabilizado.

(...)

Destarte, sua má escolha ou ao menos sua falha na fiscalização dos atos do administrador por parte de seus órgãos competentes (*culpa in vigilando*) não podem dar ensejo a uma benesse para empresa que seria a retirada do pólo passivo da relação tributária. Ao assim agir estar-se-ia dando um prêmio pelos erros cometidos.<sup>148</sup>

Calmon Navarro Coelho, por seu turno, defende que a responsabilidade dos sujeitos indicados nos incisos do art. 135 do Código Tributário Nacional depende, invariavelmente, da comprovação de que o ato foi praticado dolosamente:

Pois bem, o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito lato de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico, decorrente de lei ou contrato. Dá-se que a infração a que se refere o art. 135 evidentemente não é objetiva e sim subjetiva, ou seja, dolosa... No art. 135 o dolo é elementar. Nem se olvide que a responsabilidade aqui é pessoal (não há solidariedade); o dolo, a má-fé há de ser cumpridamente provados.<sup>149</sup>

Nos filiamos a esta última corrente que considera o dolo como elemento necessário à responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários que resultem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

<sup>148</sup> FILHO, Eduardo de Assis Ribeiro. **A responsabilidade do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária**. Título Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/ano-i-numero-2-2011>>. Acesso em: 25 de março de 2007.

<sup>149</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 635.

O entendimento ora adotado se compatibiliza com a responsabilidade pessoal/exclusiva prevista pelo *caput* do art. 135 do CTN. Consideramos que, em decorrência dos princípios de proteção ao direito de propriedade, a possibilidade de transferir a sujeição passiva (por meio da constituição de uma nova norma jurídico-tributária) para aquele que detinha poderes de gerir a pessoa jurídica somente se justifica se este tiver agido com a clara intenção de fraudar a lei ou os atos constitutivos da sociedade.

A hipótese contrária — responsabilidade exclusiva do administrador por obrigações tributárias resultantes de atos culposos — representaria, em nosso entender, desproporcional invasão da esfera jurídica de terceiros que, em casos de atos culposos, podem, sequer, ter se beneficiado do ilícito praticado.

Além disso, é oportuno rememorar que o direito tributário é marcado por um conjunto de normas que propiciam a segurança jurídica e protegem o contribuinte contra investidas arbitrárias do Estado. Portanto, se houver, ao menos, dúvidas quanto às possibilidades interpretativas de um dispositivo de caráter sancionatório, a decisão a ser tomada deve ser aquela que é mais benéfica para o acusado, conforme prescrição veiculada no art. 112, inc. IV do CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Nesses termos, mesmo se houver dúvidas quanto à necessidade/desnecessidade de dolo para fins de configuração da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN, a conclusão que deve prevalecer é a mais benéfica para o pretense sujeito infrator, a saber: o elemento dolo é essencial para responsabilização diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos tributários que resultem de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

### **3.7.5 Alcance das expressões “excesso de poderes” ou “infração de lei, contrato social ou estatutos” para fins de responsabilização tributária**

Até o momento, já estabelecemos quatro relevantes limites materiais que devem ser observados durante a enunciação das decisões de redirecionamento fundadas no art. 135, do CTN. O primeiro deles é a necessidade de a obrigação tributária resultar do ilícito praticado pelos sujeitos indicados no inciso III do art. 135 do CTN. O segundo limite trata das questões temporais para que a norma individual e concreta de responsabilidade tributária seja inserida no sistema de direito positivo. O terceiro limite estabelece que a obrigação tributária surgida por força de atos ilícitos descritos no referido dispositivo legal é excludente da obrigação tributária da pessoa jurídica. Como quarto limite, demonstramos que, para fins de responsabilização dos sujeitos indicados nos respectivos incisos do artigo legal sob análise, é imprescindível que a conduta deflagradora de responsabilidade tenha sido praticada dolosamente.

Neste ponto, avançando no percurso investigativo a que nos propusemos, insta tecer algumas considerações relevantes acerca dos atos que podem ser considerados como ilícitos para fins de aplicação da norma jurídica veiculada no art. 135 do Código Tributário Nacional.

Nos termos do *caput* do art. 135 do CTN, os atos deflagradores da espécie de responsabilidade ali tratadas são: i) atos praticados com excesso de poderes; ii) atos praticados em infração de lei; iii) atos praticados em infração de contrato social ou de estatutos.

Iniciaremos a abordagem do tema pelas hipóteses de excesso de poderes e infração de contrato social ou estatutos.

O termo *excesso de poderes* está adstrito à existência de um instrumento procuratório que defina as atribuições e os limites de atuação daquele que representa a pessoa jurídica. Defendemos isso porque, ao investigarmos o Código

Civil de 2002, a expressão “excesso de poderes” só é mencionada uma única vez<sup>150</sup>, para tratar, justamente, da hipótese de violação ao contrato de mandato.

Dessa forma, ao considerarmos que, à legislação tributária, é vedado alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, torna-se necessário adotar o alcance legal de “excesso de poderes” previsto pelo Código Civil de 2002, em conformidade com o art. 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por conseguinte, para que se possa falar em ato praticado em *excesso de poderes*, faz-se necessária a existência de um contrato de mandato entre a pessoa jurídica e aquele que a representa.

Nas hipóteses em que os poderes gerenciais forem concedidos no âmbito dos próprios atos constitutivos da sociedade pensamos que seria mais adequado, sob o ponto de vista terminológico, falar-se em violação ao contrato social, já que, neste caso, faltaria o elemento “procuração”, que a lei afirma ser o “instrumento do mandato” (art. 653 do Código Civil de 2002)<sup>151</sup>.

Os atos que constituem excesso de poderes, por seu turno, são todos aqueles praticados sem que haja autorização do representado e que, por essa razão, extrapolam os poderes conferidos por meio da procuração. Assim, agiria com excesso de poderes o representante da pessoa jurídica que celebrasse negócios em localidade que a procuração não lhe autorize.

Os atos envolvendo infração de contrato social ou estatutos, por seu turno ocorre quando o fato imponible da hipótese de incidência tributária é praticado em ofensa a

---

<sup>150</sup> De acordo com o art. 678 do Código Civil de 2002, “é igualmente obrigado o mandante a ressarcir ao mandatário as perdas que este sofrer com a execução do mandato, sempre que não resultem de culpa sua ou de excesso de poderes”.

<sup>151</sup> Reconhecemos que a diferenciação acima é, puramente, formal, pois, não vemos diferenças práticas quando os poderes de representação forem formalizados por meio de uma procuração ou quando eles forem concedidos no próprio contrato social ou estatuto da pessoa jurídica representada.



alguma disposição contratual ou estatutária. Maria Rita Ferragut nos dá o seguinte exemplo:

É o que ocorre no caso de alienação desautorizada de ativo fixo da sociedade, ou eventualmente na modificação do contrato social sem o consentimento de todos sócios, e que tenham por objeto alguma das matérias indicadas no artigo 997 do Código Civil como passíveis de gerar consequências fiscais (objeto da sociedade, participação de cada sócio nos lucros e perdas etc).<sup>152</sup>

A última hipótese a ser analisada é a infração de lei.

Essa previsão normativa é, certamente, a que causa maiores transtornos doutrinários e jurisprudenciais. A abertura semântica que o termo *infração de lei* traz para o tema da responsabilidade tributária pode, em um dos extremos interpretativos, conduzir à ideia de que os sujeitos indicados nos incisos do art. 135 podem ser constituídos responsáveis tributários pela identificação de qualquer tipo de violação legal pela sociedade ou pelos administradores.

Como exemplo desse extremo interpretativo, tem-se a tese de que, caso não fosse obedecida a determinação legal de pagamento do tributo no prazo estipulado pela legislação, ter-se-ia configurada a hipótese normativa do *caput* do art. 135 do CTN, já que, o desrespeito ao prazo de pagamento do tributo consubstanciaria infração à lei.

Esse entendimento, no entanto, é rechaçado pela própria jurisprudência pátria que não considera o simples inadimplemento do tributo como causa de responsabilidade tributária do sócio-gerente<sup>153</sup>. Os fundamentos pelos quais a jurisprudência não considera o mero inadimplemento como “infração de lei” para fins de responsabilização, no entanto, não são claros.

Como fundamentos para essa tomada de posição frente ao direito positivo, indicamos duas razões que mostram a manifesta impossibilidade de o mero

<sup>152</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 134.

<sup>153</sup> Por todos, indicamos o Recurso Especial de n.º 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos representativos de controvérsia (art. 543-C do CPC/73), de relatoria do, então Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Teori Albino Zavascki, cuja publicação no Diário de Justiça Eletrônico de Justiça ocorreu em 23/03/2009.

inadimplemento ser considerado como fundamento para redirecionar a execução fiscal contra os sócios-gerentes.

O primeiro reside em um dos limites materiais que já expusemos: o crédito tributário passível de imputação aos sujeitos indicados nos incisos do art. 135 do CTN é aquele que possa ser considerado como *resultado* do ato ilícito praticado.

Existe, portanto, uma relação temporal que jamais pode ser ignorada para os fins de constituição da norma de responsabilidade sob investigação. Invariavelmente, o ato ilícito deflagrador da responsabilidade deve preceder ou ser concomitante à prática da hipótese de incidência tributária. Somente se for observada essa sucessão de fatos é que seria possível se falar em “obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

A tese que afirma que o mero inadimplemento do tributo seria apto a deflagrar a responsabilidade do sócio-gerente pelos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica ignora esse requisito, já que, em tais casos, o elemento deflagrador da responsabilidade é posterior ao nascimento do crédito tributo.

Portanto, esses tributos não são resultantes do ato de “infração de lei”, já que as referidas obrigações já existiam antes do referido ato ilícito.

Um fundamento distinto para afastar a tese de que o inadimplemento da obrigação tributária pode ser utilizado como fundamento para a responsabilidade tributária está relacionada à independência patrimonial entre a sociedade empresária e os sócios que a compõem e é defendido por Daniel Monteiro Peixoto ao afirmar que:

O argumento chave para esse entendimento é o de que, ao considerar o mero inadimplemento como fator de responsabilização dos administradores, perderia qualquer sentido a limitação da responsabilidade, pois estes seriam passíveis de acionamento em todos os processos de cobrança tributária, cujo pressuposto é, justamente, o inadimplemento.<sup>154</sup>

Nota-se, então, que por dois ângulos de análise distintos, a simples falta de pagamento do tributo pela pessoa jurídica não pode ser considerada como infração de lei para os fins colimados pelo art. 135 do Código Tributário Nacional.

---

<sup>154</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 332.

Qual seria, então, o alcance da expressão infração de lei, talhada pelo Código Tributário Nacional? Por ser extremamente oportuna, nos valeremos da definição exposta por Maria Rita Ferragut ao afirmar que, para que possamos falar em lei cuja violação implicaria a responsabilidade tributária, precisamos estar diante de uma “proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários”<sup>155</sup>.

Prosseguindo em sua explanação, a referida autora cita, ainda, os seguintes exemplos de atos violadores de leis que podem atrair a aplicação do art. 135 do Código Tributário Nacional:

Exemplificando, temos a importação de mercadoria com classificação errada e mais vantajosa financeiramente, a venda de mercadorias antes de confeccionado o talonário de notas fiscais requerido por lei, a prestação de serviços sem prévia autorização de funcionamento pelo órgão regulamentador e a prática fraudulenta de atos de comércio em geral.<sup>156</sup>

Não é, portanto, qualquer tipo de violação à lei que pode servir de hipótese de incidência da norma individual e concreta de responsabilidade. Com vimos, além da obrigatoriedade de esse ato ilícito integrar o elemento causal que fez surgir a obrigação tributária, é necessário que esse ilícito tenha relação com o exercício da administração da sociedade.

Estão fixados, portanto, alguns importantes limites materiais da decisão de redirecionamento que devem ser observados antes de incluir um novo devedor no polo passivo das execuções fiscais.

### **3.8 A presunção extrajurídica criada pela Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça e sua incompatibilidade com o subsistema jurídico-tributário.**

Súmulas são compreendidas neste estudo como enunciados, desprovidos de força obrigatória — e, portanto, não integram o direito positivo, em sentido estrito — que veiculem algum entendimento solidificado de algum tribunal pátrio sobre determinada matéria ou, segundo a terminologia do art. 926, § 2.º do Código de Processo Civil, veiculem a “jurisprudência dominante” sobre a matéria. Súmula,

<sup>155</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 129.

<sup>156</sup> Idem, p. 129.

portanto, não é lei e, como era de se esperar, não tem força de lei, sua função é, meramente, sugestiva de interpretação<sup>157</sup>.

A súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça contém a seguinte orientação jurisprudencial:

Súmula 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Com base no enunciado sumular em análise, a Fazenda Pública, frequentemente, requer a aplicação do art. 135 do CTN, pois entende que a dissolução irregular da pessoa jurídica caracteriza *infração de lei* para fins de aplicação do citado dispositivo legal.

Para tratar da súmula n.º 435 é necessário, entretanto, adentrarmos, pelo menos superficialmente, no tema das presunções, assunto sobremaneira relevante para o direito, já que este está repleto de situações em que a ocorrência de um determinado fato “P” dá lugar à possibilidade de se considerar ocorrido um outro fato “Q”.

No direito tributário, por exemplo: i) presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens feita por sujeito passivo com débitos inscritos em dívida ativa (art. 185 do CTN); ii) presume-se certa e líquida a dívida regularmente inscrita (art. 204 do CTN); iii) presume-se o lucro de empresas que exerçam determinadas atividades econômicas para fins de incidência de determinados tributos (Lei n.º 9.249/95).

Em outros ramos do direito as presunções também ocorrem com frequência: i) no direito civil, presume-se a morte dos desaparecidos em perigo de vida (art. 7.º, inc. I, do Código Civil de 2002); ii) no direito processual civil, presumem-se verdadeiros os fatos alegados por uma parte e não contestados por outra (art. 307 do Código de Processo Civil); iii) no código penal, presume-se estupro a conjunção carnal com menores de catorze anos.

---

<sup>157</sup> Ressalvamos, entretanto, que o Código de Processo Civil de 2015 conferiu maior importância aos enunciados sumulares para fins de uniformização jurisprudencial. O art. 489, inc. VI, do CPC, por exemplo, considera “não fundamentada” a sentença que deixar de seguir enunciado de súmula sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento. Portanto, reconhece-se que houve sensível alteração quanto ao tratamento da matéria pela novel ordem processual.

A todo o tempo o direito opera com presunções e, nós, que lidamos com o tema de forma tão recorrente que, por vezes, não lhe dispensamos a atenção necessária.

Conquanto o estudo aprofundado do tema presunções não seja o objeto central das investigações a que nos propusemos, julgamos necessárias a exposição de algumas linhas sobre o assunto que se mostra tão relevante para a apreensão do conteúdo da súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça.

Quando falamos em presunção, nos referimos a uma, das várias, espécies de ficções que o direito positivo cria para instaurar suas próprias realidades e, assim, regular conduta humana.

Presumir algo significa que, ao constatar a existência de um fato “P”, considera-se como ocorrido um outro fato “Q”, ainda que a linguagem das provas não seja suficiente para comprovar a real ocorrência do fato presumido no mundo dos fatos. Isso ocorre porque, não raramente, seria humanamente impossível — ou pouco conveniente — comprovar, de forma suficiente, a existência do fato “Q”. Para evitar entraves dessa ordem, cria-se a figura da presunção a fim de que a enunciação de determinada norma jurídica possa prosseguir, ainda que não existam elementos de prova aptos a assegurar a existência do fato “Q”.

A função pragmática das presunções, no sentido de permitir a continuidade de uma investigação ou da construção de um argumento com base em um fato que, não necessariamente, precise ser provado, foi abordada por Douglas Walton:

The function of making a presumption is to enable a discution or investigation to move forward without getting continually bogged down by having to prove a proposition needed as part of argument required to help de investigation move forward.<sup>158</sup>

A presunção, no campo jurídico, de forma semelhante ao exposto por Douglas Walton, tem o objetivo de permitir que a ocorrência de um fato presumido “Q” possa ser tomada como verdadeira sem que, necessariamente, existam provas que permitam aferir a ocorrência do fato presumido.

---

<sup>158</sup> WALTON, Douglas. **Presumption, Burden of Proof and Lack of Evidence**. In: BERNADELLI, Giusep; CAMAIORA, Luisa; CIGADA, Sergio; GOBBER, Gionanni (Coord.). **L'ANALISI LINGUISTIC E LETTERARIA**. Facoltà di Scienze linguistiche e Letterature straniere –Universtità Cattolica del Sacro Cuore. Ano XVI – 1/2008. p. 68.

Ullmann-Margalit, em artigo especialmente dedicado ao tema, teceu a seguinte representação formal das presunções:

(1) Pres (P, Q)

Donde «Pres» representa el operador de presunción, «P» el hecho que da lugar a la presunción y «Q» el hecho presumido. Como las letras mayúsculas indican descripciones genéricas de estado de cosas previstas en la ley, las minúsculas (p, q) indicarían descripciones particulares correspondientes a casos individuales. Consiguientemente, la fórmula (1) se leería entonces del siguiente modo: «P da lugar a la presunción que Q» o «Existe la presunción, a partir de P, que Q». Así, cuando se afirma que cabe la presunción en un caso dado, quiere decirse que el hecho genérico que da lugar a presunción se ha producido en esa circunstancia concreta. Por ello, en rigor, la regla de presunción establece o siguiente: «Dado que es el caso de que p, debe procederse como si q fuese verdadero, a no se que, o hasta que, existan razones suficientes para creer que no es el caso de que q».<sup>159</sup>

Observa-se que a estrutura formal de uma regra de presunção pressupõe a existência de uma relação implicacional marcada pela existência de dois elementos: i) um elemento que autoriza a presunção (que chamaremos de “fato presunção”) e; ii) de outro, o próprio fato a ser tomado como verdadeiro (que chamaremos de “fato presumido”).

A súmula 435 possui, exatamente, esses dois elementos integrantes da estrutura formal da norma de presunção “Pres (P, Q)”, onde a variável P pode ser substituída pelo *fato presunção* “dado o fato de a empresa deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes” e a variável Q pode ser substituída pelo *fato presumido* “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que praticou P”.

Verifica-se que, não obstante a inexistência de elementos de prova que, de forma suficiente, atestem a dissolução irregular da empresa, diversas decisões judiciais têm se apoiado na presunção veiculada pela súmula 435 do STJ para tomar como ocorrido a dissolução irregular de sociedades empresárias e, com isso, aplicar o art. 135 do Código Tributário Nacional e criar a norma individual e concreta de responsabilidade tributária.

<sup>159</sup> ULLMANN-MARGALIT, Edna. **On presumption**. The Journal of Philosophy, vol. 30, p. 143-163, 1983. Apud Mendonça, Daniel. Presunciones. Doxa 21-I, 1998. pp. 83-98. Disponível em: [http://media.cervantesvirtual.com/s3/BVMC\\_OBRAS/007/18a/668/2b2/11d/fac/c70/021/85c/e60/64/mi/mes/00718a66-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf](http://media.cervantesvirtual.com/s3/BVMC_OBRAS/007/18a/668/2b2/11d/fac/c70/021/85c/e60/64/mi/mes/00718a66-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf). Acesso em: 28/03/2017.

Após situarmos, brevemente, o tema das presunções, passamos a indicar a primeira razão pela qual a súmula 435 do STJ constitui violação aos direitos do contribuinte: a presunção veiculada no enunciado em referência não possui fundamento legal e, por conseguinte, padece de ilegalidade qualquer decisão que a aplique.

O Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, razão pela qual os jurisdicionados se submetem ao império da lei. Sem lei, o Estado não pode nos obrigar, em termos jurídicos. Por conseguinte, toda presunção deve, para fins de validade jurídica, ser inserida no sistema de direito positivo por meio do veículo introdutor “lei” em sentido estrito, ou seja, por meio de procedimento enunciativo levado a efeito pelos órgãos legislativos competentes, em consonância com o procedimento previamente estabelecido em regras de produção normativa.

É o que ocorreu com as presunções tributárias, civis, processuais civis e penais que exemplificamos linhas acima. Todas elas estão apoiadas em leis formais, produzidas regularmente pelos órgãos com competência legislativa credenciados pelo sistema de direito positivo, sob pena de violação direta ao direito de propriedade assegurado constitucionalmente.

Daniel Mendonca ao abordar o tema, afirma a necessidade de as presunções aplicadas pelos juízes serem embasadas em normas presuntivas:

Es posible que, desde otro punto de vista, la cuestión tenga, incluso, mayor importancia. Me refiero a un punto de vista instrumental, y más concretamente a lo siguiente: para justificar una decisión en base a una presunción, no basta con que el juzgador afirme que existe la presunción en cuestión; tampoco basta que el juzgador afirme que presume en tal o cual sentido; para justificar una decisión el juzgador debe usar la presunción de que se trate, incluyendo la proposición presumida en su razonamiento justificatorio.

Esto no excluye, desde luego, la posibilidad de que el juzgador tenga, además del deber de usar la proposición presumida, el deber de individualizar expresamente la norma presuntiva en la cual basa su decisión. Lo que debe quedar claro, en suma, es que la afirmación de que existe una presunción determinada carece por completo de poder justificatorio, por la sencilla razón de que las proposiciones no tienen tal poder; sólo las normas poseen poder justificatorio. En otras palabras, justificar una decisión en base a una presunción exige el uso de normas presuntivas y no de proposiciones normativas acerca de ellas.<sup>160</sup>

<sup>160</sup> Mendonca, Daniel. **Presunciones**. Doxa 21-I, 1998. p. 88-89. Disponível em: [http://media.cervantesvirtual.com/s3/BVMC\\_OBRAS/007/18a/668/2b2/11d/fac/c70/021/85c/e60/64/mi/mes/00718a66-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf](http://media.cervantesvirtual.com/s3/BVMC_OBRAS/007/18a/668/2b2/11d/fac/c70/021/85c/e60/64/mi/mes/00718a66-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf). Acesso em: 28/03/2017.

Nesse sentido, tem-se a máxima segundo a qual toda presunção, para fins de aplicação regular pelos juízes, deve, necessariamente, estar embasada em uma norma jurídica em sentido estrito, construída a partir de enunciados que tenham sido inseridos no sistema por meio de lei formal e que disponham acerca do *fato presunção* e indiquem qual será o *fato presumido*.

Por esse motivo, ao verificarmos que a súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça não é veículo adequado para criar direitos e obrigações no sistema jurídico pátrio, não se pode admitir sua aplicação para estabelecer presunções que repercutem, negativamente, na esfera patrimonial dos contribuintes.

A primeira razão pelo qual a súmula 435 não pode ser aplicada é de índole formal, já que se assenta no fato de o referido enunciado não constituir lei em sentido estrito. Contudo, ao avançamos em nossa análise, também seria razoável perquirirmos se a dissolução irregular da sociedade (efetivamente comprovada e não meramente presumida) pode ser utilizada como elemento causal deflagrador de responsabilidade tributária.

Sob este aspecto é possível apontar, pelo menos, duas razões que fundamentam a ilegalidade da súmula 435 do STJ.

Uma delas já foi tratada anteriormente e diz respeito às prescrições do *caput* do art. 135 do CTN. Como demonstramos, somente as obrigações tributárias que sejam *resultantes* dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos é que podem ser imputados aos sujeitos de direito indicados nos incisos de I a III do aludido dispositivo.

Para as hipóteses em que ocorre a dissolução irregular da empresa devedora não é possível afirmar que esse fato (dissolução irregular) tenha dado origem ao nascimento das obrigações tributárias da sociedade dissolvida irregularmente. Falta, portanto, o nexo de causalidade entre o ato ilícito “dissolução irregular” e o nascimento das obrigações tributárias da empresa devedora.

O terceiro motivo pelo qual a dissolução irregular da sociedade empresária não pode ser tomada como antecedente fático da norma de responsabilidade reside em uma



segunda possibilidade interpretativa do art. 135 do CTN e que também é compatível com o que foi defendido até agora.

Para parte da doutrina, o sentido que deve ser atribuído à expressão “obrigação tributária resultante”, contida no art. 135 do CTN se relacionada ao fato de a impossibilidade de adimplemento da obrigação tributária ser tratada como decorrência de algum dos atos ilícitos ali indicados. De acordo com essa corrente, portanto, o “resultado” do ato ilícito não deve ser o nascimento da obrigação tributária, mas, sim, o surgimento da causa de insolvabilidade da pessoa jurídica devedora.

Daniel Monteiro Peixoto, após demonstrar as razões pelas quais entende que seria impróprio excluir a responsabilidade das pessoas jurídicas quando se verificar a ocorrência de uma das hipóteses do art. 135 do CTN, expõe as razões pelas quais defende a impossibilidade de a cobrança contra a empresa decorrer de ato ilícito do administrador:

Intepretação nesse sentido briga com a própria finalidade da regra de responsabilização, que é de estabelecer meios de assegurar o adimplemento do crédito tributário. Ressalte-se que nem mesmo no âmbito das relações privadas, as regras de responsabilidade, análogas à do Código Tributário Nacional aqui comentada, servem como artifício para livrar a pessoa jurídica das consequências dos atos que pratica por intermédio de seus administradores.

O caminho, portanto, não é investigar se a obrigação tributária resulta ou não da conduta infratora do administrador, mas se a impossibilidade de cobrança em face da empresa decorre de fato atribuível ao administrador.<sup>161</sup>

Essa interpretação dispensa o nexo de causalidade entre o ato ilícito e o surgimento da obrigação tributária mas, exige, por outro lado, que o ato ilícito praticado seja a causa do inadimplemento do crédito tributário, gerando prejuízos arrecadatários para o Fisco.

O requisito “ato ilícito como causa da impossibilidade de pagamento do crédito tributário” não é incompatível com a interpretação que defendemos acerca da expressão “obrigação tributária resultante”. Contudo, aqueles que defendem esse entendimento costumam rechaçar a ideia segundo a qual o requisito para a

<sup>161</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 328-329.

responsabilização dos sócios-gerentes seja que “a obrigação tributária tenha surgido como resultado do ato ilícito”.

De toda sorte, mesmo que adotemos o requisito elencado por Daniel Monteiro Peixoto (ato ilícito como causa da impossibilidade de pagamento do crédito tributário), a súmula 435 do STJ deve ser expurgada do rol de orientações jurisprudenciais do referido Tribunal. Isso porque, a dissolução irregular da sociedade não implica, necessariamente, a razão pela qual a pessoa jurídica se tornou insolvente.

Em primeiro lugar, o alcance da expressão “dissolução irregular” é vastíssimo para fins de utilização no âmbito das relações jurídico-tributárias. Em tese, seria possível compreender como dissolução irregular toda e qualquer incompatibilidade entre a atuação dos administradores e as normas jurídicas que disciplinam o procedimento aplicável à extinção das pessoas jurídicas.

Assim, poder-se-ia, para demonstrar a inaplicabilidade dessa hipótese, considerar como dissolução irregular de uma sociedade empresária, por exemplo, a não averbação da ata de liquidação, conforme prescrito pelo art. 1.103, inc. I do Código Civil de 2002<sup>162</sup>. Assim, verificado esse ilícito, seria possível, de acordo com a essa premissa hipotética, concluir pela dissolução irregular da pessoa jurídica.

Não é essa, no entanto, a melhor leitura acerca dos atos que podem, a título de dissolução irregular da pessoa jurídica, autorizar a aplicação do art. 135 do CTN. Caso admitíssemos a possibilidade de qualquer dissonância entre a extinção de uma pessoa jurídica e o procedimento legal previsto para tal ato como “infração de lei”, estaríamos nos aproximando da tese de que o mero inadimplemento do tributo consubstanciaria infração de lei para fins de responsabilidade.

Inadmissível, então, a ideia de que toda e qualquer dissolução irregular atrai a incidência das normas de responsabilidade sob investigação.

Para fins de incidência da súmula 435 do STJ — caso considerássemos que não há necessidade de que a obrigação tributária seja resultado do ilícito que deflagra a

---

<sup>162</sup> Art. 1.103. Constituem deveres do liquidante: I - averbar e publicar a ata, sentença ou instrumento de dissolução da sociedade;

responsabilidade dos sócios —, seria necessária a demonstração de que o ato ilícito dissolução da sociedade foi a razão pela qual tornou-se insolvente a sociedade.

Esta hipótese, em nosso sentir, somente estaria caracterizada quando os atos de dissolução irregular se traduzissem em transferência dos ativos da pessoa jurídica para os sócios sem que, antes, houvesse a liquidação do passivo da sociedade.

Somente em casos como esse é que se poderia afirmar — em consonância com a tese de que a impossibilidade de pagamento da obrigação tributária é o *resultado do ilícito* a ser considerado para fins de incidência do art. 135 do CTN — que os sócios-gerentes praticaram atos ilícitos de dissolução da pessoa jurídica capazes de atrair a sua responsabilidade pessoal pelos créditos tributários não adimplidos.

Essa constatação mostra a patente incompatibilidade entre o enunciado da súmula 435 do STJ, quando esta considera que a mera paralisação das atividades empresariais no domicílio fiscal sem a comunicação desse fato aos órgãos competentes constitui fato suficiente para autorizar o redirecionamento da execução fiscal, e a premissa de que somente a transferência de ativos para os sócios sem a prévia quitação do passivo empresarial é que poderia atrair a aplicação do art. 135 do CTN.

Além do óbice jurídico, é preciso reconhecer que, no Brasil, as dificuldades para encerrar uma sociedade empresária, somada à falta de conhecimento sobre a matéria leva muitos administradores a, simplesmente, fechar as portas de seu estabelecimento comercial quando a situação econômica se torna insustentável.

Em situações como essa, o que se verifica, inclusive, é a paralisação das atividades econômicas da empresa e não, propriamente, uma *dissolução irregular*. As hipóteses de dissolução da pessoa jurídica estão arroladas no art. 1.033 do Código Civil:

Art. 1.033. Dissolve-se a sociedade quando ocorrer:

I - o vencimento do prazo de duração, salvo se, vencido este e sem oposição de sócio, não entrar a sociedade em liquidação, caso em que se prorrogará por tempo indeterminado;

II - o consenso unânime dos sócios;

III - a deliberação dos sócios, por maioria absoluta, na sociedade de prazo indeterminado;

IV - a falta de pluralidade de sócios, não reconstituída no prazo de cento e oitenta dias;

V - a extinção, na forma da lei, de autorização para funcionar.

Parágrafo único. Não se aplica o disposto no inciso IV caso o sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade, requeira, no Registro Público de Empresas Mercantis, a transformação do registro da sociedade para empresário individual ou para empresa individual de responsabilidade limitada, observado, no que couber, o disposto nos arts. 1.113 a 1.115 deste Código. (Redação dada pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

Verifica-se que o antecedente “paralisar as atividades empresariais sem comunicar tal fato aos órgãos competentes” não representa, sequer, uma das hipóteses que autoriza a dissolução de sociedades empresárias no Brasil. Por essa razão, surge um quarto motivo pelo qual a súmula 435 do STJ também incorre em manifesto equívoco ao pressupor uma hipótese de dissolução não contemplada pela legislação civil.

Em outras palavras, da mesma maneira que são exigidas diversas formalidades para a criação de uma pessoa jurídica, também se exige a prática de outras formalidades para pôr fim à existência do ente empresarial. Para o direito positivo pátrio, por conseguinte, o simples fato de a pessoa jurídica encerrar suas atividades não é suficiente para que esse ente fictício deixe de existir no mundo jurídico. Para que isso aconteça, é preciso constatar uma das hipóteses do art. 1.033.

Prosseguindo, teríamos, ainda, que para se falar em dissolução irregular (de forma abrangente e não somente para os fins do art. 135 do CTN) seria necessário que a empresa tivesse sido, efetivamente, dissolvida, nos termos do art. 1.033 e seguintes do CC/2002, mas que houvesse alguma incompatibilidade entre os atos praticados e o regramento para dissolução/liquidação.

Em suma, são as seguintes razões que apontam para a impossibilidade de aplicação da súmula 435 do STJ: i) toda presunção, para ser aplicada pelos juízes, necessita ter previsão legal e as súmulas não são leis; ii) as obrigações tributárias da pessoa jurídica não são resultantes, nos termos do art. 135 do CTN, da dissolução irregular da sociedade; iii) ainda que desconsiderássemos a razão exposta no item “ii”, somente quando a dissolução irregular importasse transferência de ativos para os sócios e isso fosse a razão pela qual a pessoa jurídica se tornou

insolvente, é que se poderia aplicar o art. 135 do CTN para essas hipóteses e; iv) por fim, o fato de paralisar as atividades (deixar de funcionar no domicílio fiscal) não é fato juridicamente relevante para determinar a dissolução da pessoa jurídica, já que a legislação pátria não contempla essa hipótese como elemento apto a extinguir a personalidade jurídica da empresa.

### **3.9 Da Impossibilidade de Aplicação do Art. 50 do Código Civil de 2002 às Relações Jurídico-Tributárias**

Apesar de nossos esforços investigativos se dirigirem às hipóteses de redirecionamento da execução fiscal fundadas no art. 135 do CTN, julgamos oportuno ao tema aqui tratado elencar — e afastar — um fundamento diverso que, diuturnamente, é utilizado para subsidiar o pedido ou a decisão de redirecionamento. Trata-se da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica empresarial, fundada no art. 50 do Código Civil de 2002, para fins de responsabilização dos sócios por créditos de natureza tributária.

Como já deixamos claro até o momento, o direito tributário, por disciplinar a expropriação de patrimônio por parte do Estado e em detrimento do indivíduo, é marcado por um conjunto de normas que privilegiam, sobremaneira, os princípios da certeza e da segurança jurídica. Não por outra razão, encontramos nesse ramo do direito elevado número de normas com o nítido intuito de proteger o contribuinte contra investidas arbitrárias do Estado.

Nesse contexto, observa-se que a disciplina do redirecionamento da execução fiscal prevista no Código Civil de 2002, pautada em noções de cunho valorativo e de notória maleabilidade pelo Órgão Jurisdicional, é incompatível com os princípios constitucionais que regem as relações jurídico-tributárias:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

O Professor Rodrigo Reis Mazzei<sup>163</sup> também parece perfilhar entendimento semelhante ao afirmar que a aplicabilidade do art. 50 do CC/2002 deve ser circunscrita “apenas no âmbito das relações contratuais, não sendo possível afastar a desconsideração da pessoa jurídica nas situações de ilícito decorrente de responsabilidade extracontratual, ao argumento de estarem fora do espectro da referida norma” (excluindo-se, portanto, as relações de natureza tributária).

Daniel Monteiro Peixoto, também afirma que, ao permitir a desconsideração da personalidade jurídica com apoio em pautas valorativas, o art. 50 do CCB se revela inaplicável às relações jurídico-tributárias, que são regidas pelos princípios da segurança jurídica e da certeza do direito:

#### 5.5.5 Da inaplicabilidade do modelo decisório inserto no art. 50 do CC de 2002 às questões de responsabilidade tributária

.....

Nessa linha, observa-se que o art. 50 do CC de 2002, ao permitir a desconsideração da personalidade jurídica com apoio em pautas valorativas, procede, em realidade, a uma autêntica delegação de competência, conferindo ao magistrado a possibilidade de reconstruir, episodicamente, o sentido da regra que confere personalidade jurídica a determinadas sociedades. Implanta, assim, no âmbito das relações privadas, um modelo particularista sensível a regras. Este modelo possui a vantagem de otimizar as decisões, no sentido de que farão valer a consistência entre, caso, regra e justificação. Em outras palavras, efetua-se uma compensação no caráter subótimo das regras.

.....

Os enunciados prescritivos do Código Tributário Nacional sobre responsabilidade tributária dos administradores, mesmo que sejam de controvertida delimitação semântica, devem ser passíveis de determinação de seu sentido a partir de processo de interpretação sistemática, o que implica reconhecer que o intérprete não conseguirá depreender satisfatoriamente o seu teor com uma mera interpretação literal, mas também não poderá ir tão longe, no sentido de reconstruir a regra de acordo com as vicissitudes do caso concreto.<sup>164</sup>

<sup>163</sup> MAZZEI, Rodrigo Reis. **Aspectos Processuais da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Defesa do Consumidor e no Projeto do “Novo” Código de Processo Civil.** In: BRUSCHI, Gilberto Gomes (coord.). *Direito processual empresarial: estudos em homenagem ao professor Manoel de Queiroz Pereira Calças.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.p.768-769.

<sup>164</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 314-316.

Daniel Monteiro Peixoto, ainda nos traz um valioso argumento que corrobora a ideia da inaplicabilidade do art. 50 do CCB às relações jurídico-tributárias: nos termos do art. 146, inc. III da Constituição Federal de 1988, o tema “responsabilidade tributária” deve ser matéria exclusiva de lei complementar<sup>165</sup>. Vejamos:

**O tema responsabilidade tributária enquadra-se no espectro semântico do art. 146 da CF, visto que o seu tratamento por norma geral de direito tributário cumpre dois parâmetros de harmonização do sistema tributário brasileiro:** um positivo, consistente no oferecimento de regras de responsabilização aplicáveis de imediato por quaisquer entes federativos, independentemente de possuírem lei ordinária específica (ex.: arts. 129 a 135 do CTN); outro de cunho negativo, ao impedir que sejam criadas hipóteses de responsabilização de modo descontraído entre os diversos entes políticos que compõem a Federação brasileira.<sup>166</sup> (Grifo nosso)

HUMBERTO ÁVILA também adota esse mesmo entendimento:

De acordo com o princípio federativo, são necessárias ordens jurídicas autônomas, que se desenvolvam em função da estabilidade e da segurança concretizada por normas gerais. **São essas normas gerais que deverão estabelecer as questões significativas no que se refere à responsabilidade, à obrigação, ao crédito, etc. Sendo assim, o novo Código Civil não importa quando houver reserva de lei complementar, pois também não poderá haver modificação. [...] E o Código Civil é uma lei ordinária.**<sup>167</sup> (Grifo nosso)

<sup>165</sup> Posicionamento contrário é defendido por Alexandre Alberto Teodoro da Silva: Dizem, por força do art. 146, III, b, da CF, que exige lei complementar para estabelecer regras gerais em matéria tributária, especialmente no que diz respeito às obrigações dessa natureza, seria impossível admitir a aplicação do art. 50 do Código Civil, pois esse diploma nasceu como lei ordinária e sua validade no campo do direito tributário estaria obstada por violar a segurança jurídica que deve nortear nosso sistema.

Essa interpretação não parece ser a mais correta. É extremamente formalista e anacrônica. Subverte a própria dogmática da Teoria Geral do Direito em reprimir o abuso de direito ao longo de todo sistema jurídico, além de emprestar uma qualificação estratificada ao Código Civil, que, nos dizeres de Miguel Reale, se constitui na *legislação matriz*, que dá suporte a outros ramos da Ciência Jurídica, funcionando como legislação subsidiária de todo ordenamento jurídico. Assim, reconhecer no art. 50 do Código Civil uma regra de validade comum aos diversos ramos do Direito corresponde a prestigiar a segurança jurídica no interior do sistema jurídico, no repúdio às condutas abusivas.

Nesse sentido, reconhece-se como injustificável a argumentação de imprimir certas restrições à desconsideração da personalidade jurídica, pois essa teoria se aplica a quaisquer ramos da Ciência Jurídica, mesmo que não exista regra expressa que a contemple. In: SILVA, Alexandre Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: 2007. pp. 94 – 95.

<sup>166</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244.

<sup>167</sup> ÁVILA, Humberto. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 72.

Portanto, a desconsideração da personalidade jurídica empresarial para fins tributários não pode ser feita com base no art. 50 do Código Civil de 2002. Tem-se, aqui, um importante limite material atinente à norma de competência jurisdicional que disciplina a atividade enunciativa da decisão de redirecionamento.



#### **4. APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA AOS PEDIDOS DE REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

No capítulo anterior, foram expostos os limites materiais que circunscrevem as hipóteses de responsabilidade tributária fundadas no art. 135, inc. III, do CTN e na Súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça.

Superadas essas questões, surge a necessidade de investigarmos se o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil é aplicável aos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais baseados nessas duas hipóteses investigadas.

Para tanto, será necessário analisar se a norma jurídica que faz surgir a responsabilidade tributária pode ser considerada como caso de desconconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. Para isso, exporemos os contornos desse instituto, nos limites necessários ao enfoque proposto.

Também serão analisados os influxos dos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório sobre os pedidos de redirecionamento de execuções fiscais e a possibilidade de o incidente de desconconsideração ser aplicado em tais hipóteses, bem como se existem limitações a sua aplicação.

##### **4.1 Influxos Constitucionais Sobre o Processo Civil e Sobre o Processo Tributário**

Como foi alertado nas primeiras palavras dedicadas ao presente trabalho, todo ordenamento jurídico deve guardar relação de pertinência com a Constituição Federal. A *Lex Mater* é o fundamento último de validade de, absolutamente, todo o sistema jurídico.

Com o sistema jurídico-processual as coisas não se passam de forma diferente. Tanto em forma, quanto em conteúdo, as prescrições processuais devem estar em plena consonância com a CRFB/88.

Em forma, porque a produção normativa tem, necessariamente, que obedecer aos preceitos constitucionais e legais estabelecidos para sua produção, sob pena de falta-lhe fundamento de validade. Desta feita, o procedimento para criação de novos enunciados deve ser, rigorosamente, observado, ou estará, sempre em risco, de ser fruto de enunciação defeituosa e, conseqüentemente, expurgado do sistema jurídico pelos mecanismos previstos para tanto.

No que diz respeito ao conteúdo dos enunciados processuais também deve haver rigorosa compatibilidade com os preceitos contidos na Carta Magna. Caso haja discrepância entre conteúdo dos enunciados processuais e os constitucionais, estaremos diante de típico caso de inconstitucionalidade material. E esse alerta não vale, apenas, para as normas que regulam as relações jurídicas de natureza civil, vale, também — com maior razão, pensamos nós — para as relações processuais que têm como objeto matéria tributária, pelas já expostas particularidades que envolvem esse ramo do direito.

Contudo, é necessário tecer algumas considerações, especialmente, no que diz respeito ao conteúdo da norma.

Em primeiro lugar, tomamos, neste trabalho, como já advertido, a concepção de norma em sua acepção estrita. Não consideramos “norma” como sinônimo de enunciado jurídico. Este conceito (enunciado jurídico) refere-se, tão somente, ao conjunto de signos que veicula uma mensagem expedida por um sujeito e recebida por outro.

Falamos em “norma jurídica”, somente quando o intérprete construir uma composição de enunciados articulada de forma a produzir uma mensagem com sentido deôntico-jurídico. Em outras palavras, norma jurídica, em sentido estrito, deve conter uma estrutura mínima de relação de causalidade que pode ser expressa (em linguagem não formalizada) da seguinte forma: ocorrendo no mundo natural a hipótese “x”, deve-ser, por relação de causalidade jurídica [e não causalidade natural] a consequência “y”.

De toda sorte, também ao estudarmos o direito processual, deve-se ter em mente que não é qualquer tipo de enunciado jurídico que pode ser chamado de norma.

Norma é o juízo hipotético condicional formulado a partir dos enunciados jurídicos válidos e vigentes no sistema.

Desta forma, ao analisarmos o direito processual sob a ótica constitucional – já que, em última análise, é a CRFB/88 o seu fundamento de validade – a mensagem deontica produzida pelo intérprete deve, também, ser preenchida com os princípios constitucionais aplicáveis ao processo.

Esse, também, é o posicionamento do Prof. Bruno Silveira:

Avulta de importância, pois, para uma correta definição dos fins do processo, que a interpretação teleológica do sistema jurídico seja principiada na Constituição da República, cujos valores supremos se projetam sobre os planos material e processual do ordenamento, [...]:

Deve o processo, portanto, ser interpretado e aplicado a partir do disposto na Constituição, e essa é uma premissa inegociável para o desenvolvimento e para a boa a compreensão de nosso estudo.

O constitucionalismo do direito processual, de seu sentido e dos fins a cuja realização se destina, é fenômeno já noticiado pelos grandes Liebman e Couture, e que hoje em dia não se pode mais ignorar, ou, o que seria ainda mais grave, pretender contestar.

A técnica processual, nessa medida, começa a se desenhar desde o altiplano normativo constitucional, irradiando-se de lá para as normas infraconstitucionais e sendo finalmente atuada por normas concretas (decisões judiciais), realizando-se assim, coercitivamente, os direitos materiais violados ou ameaçados de violação.<sup>168</sup>

Nesse contexto, a fim de exemplificarmos a questão e aproximá-la do tema aqui proposto, podemos sugerir a seguinte situação:

***Se For [Hipótese]: se for o redirecionamento da execução fiscal ao patrimônio dos sócios da pessoa jurídica executada.***

***Deve ser [Consequência]: deve ser a observância dos princípios constitucionais ligados à ampla defesa, ao contraditório e ao devido processo legal.***

Observa-se no exemplo acima que, a ampla defesa, enquanto mero enunciado linguístico de cunho constitucional não é capaz de disciplinar qualquer conduta humana. Contudo, a partir do momento em que o intérprete constrói, utilizando os

<sup>168</sup> OLIVEIRA, Bruno Silveira de. **Os princípios constitucionais, a instrumentalidade do processo e a técnica processual**. Panóptica, Vitória, ano 1, n. 2, out. 2006. p. 1-15. Disponível em: <http://www.panoptica.org>, acesso em 15/05/2017.

enunciados jurídicos contidos no sistema, o juízo hipotético condicional, dotado de sentido deôntico-jurídico, aquele mesmo enunciado passa a ter força normativa e, efetivamente, regular conduta humana.

Nessa seara, uma leitura constitucional do processo civil deve, necessariamente, passar pela construção de normas que contenham em sua essência e de forma indissociável, os princípios constitucionais que lhes sejam compatíveis, sob pena de ser adotada alguma providência de caráter sancionatório pelo ordenamento jurídico.

O direito é um sistema coercitivo, de modo que quando se prescreve, juridicamente, uma conduta, estabelece-se, também, a forma de reação do Estado frente ao seu descumprimento. Essa coação organizada é, inclusive, uma peça fundamental na distinção entre aquilo que é lícito e aquilo que é ilícito.

Há pouco exemplificamos a necessidade de serem observados os princípios constitucionais processuais quando ocorrer a desconsideração da personalidade jurídica empresarial para fins de redirecionamento da execução fiscal. Assim, caso esses princípios processuais não sejam observados, o ordenamento jurídico prevê uma resposta sancionatória.

Essa resposta sancionatória, não raramente, se manifesta na decretação de nulidade do ato que se reputa inválido. Por conseguinte, havendo redirecionamento da execução fiscal sem que sejam observados os princípios processuais [legais e constitucionais] aplicáveis à hipótese, a norma sancionatória de invalidade do ato deve ser aplicada<sup>169</sup>.

Neste compasso, é correto se falar que, após a Constituição de 1988, notou-se com mais ênfase um movimento de releitura do processo civil. Assim, ao invés da clássica luta de afirmação deste ramo jurídico como setor do conhecimento dotado de autonomia científica passou-se a uma leitura mais madura do tema. Agora,

---

<sup>169</sup> A questão relativa à resposta sancionatória do Estado em caso de descumprimento dos preceitos estabelecidos pela ordem jurídica diz respeito à clássica divisão das normas jurídicas em primárias e secundárias. Sobre o tema, são oportunas as lições de Paulo de Barros Carvalho: “Na completude, as regras do direito têm feição dúplice: (i) norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer um fato previsto no suposto; (ii) norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.” *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009. p. 138.

busca-se resgatar o caráter instrumental do processo civil, concomitantemente com a afirmação de sua autonomia científica em relação ao direito civil.

O Professor Geovany Cardodo Jevaux partilha desse entendimento:

É certo que a corrente processualista que prega a instrumentalidade e que, nas últimas reformas tem privilegiado, por exemplo, o cumprimento das obrigações *in specie*, deixando apenas como última alternativa a sua conversão em perdas e danos, não tem culpa alguma pelas abstrações alheias. Todavia, é preciso, cada vez mais, chamar atenção para a importância do direito material como base do ensino jurídico, a fim de que os acadêmicos do curso de direito não se transformem em formalistas que ignoram o direito subjetivo material, embora pareçam excelentes repetidores das teorias decoradas, que logo serão esquecidas<sup>170</sup>.

Assim, se pudéssemos resumir aquilo que consideramos as principais características de um processo civil que busca, sempre, como fundamento de validade a Constituição Federal, seriam esses seus atributos: i) o caráter instrumental; ii) o respeito às normas veiculadas na Constituição Federal.

Sobre o caráter instrumental do processo, diversos autores já se debruçaram sobre o tema, difundindo a visão segundo a qual o processo não é (nem poderia ser) um fim em si mesmo. Ao contrário. As normas processuais – embora reconheçamos sua importância enquanto objeto de estudo de uma ciência autônoma, qual seja o Direito Processual Civil – tem o principal, e talvez único, escopo de propiciar a efetivação do direito material.

O Prof. Rodrigo Mazzei, ao apresentar a Coletânea “Questões Processuais do Novo Código Civil” esboça entendimento semelhante:

Houve grande evolução no estudo do direito processual; um avanço que propiciou que o sincretismo privatista cedesse à autonomia científica do direito processual. No entanto, em dado momento, após o amadurecimento da nova ciência, verificou-se que o processo – apesar de sua autonomia – não pode ser pensado em sopesar sua finalidade, o que alterou os rumos dos estudiosos para a busca do resultado útil, em postura aguda que acabou por, involuntariamente, estrangular os abstratos caminhos que estavam sendo seguidos na fase autonomista.

Fala-se, já, em nova fase, em instrumentalidade das formas, em acesso à justiça, fixando-se o mote do direito processual como ciência de resultado,

<sup>170</sup> JEVEAUX, Geovany Cardoso. **As relações entre o direito material e o direito processual**. In: MAZZEI, Rodrigo (coord.). *Questões Processuais do Novo Código Civil*. Baurueri, SP: Minha Editora; Vitória/ES: ICE Instituto Capixaba de Estudos, 2006. pg. 21.

fazendo com que a expressão “efetividade da tutela jurisdicional” se transforme em bússola para os “estudiosos do processo”<sup>171</sup>.

Desta feita, ao mesmo tempo em que se eleva os enunciados e as normas de direito processual ao status de objeto de ciência autônoma, é indispensável que se tenha em mente que o direito processual está a serviço da efetivação da tutela jurisdicional. Nunca o contrário.

#### **4.2 A Pessoa Jurídica Empresarial Como Sujeito Distinto e Autônomo em Relação aos Seus Sócios**

Antes de ingressar no estudo da Desconsideração da Pessoa Jurídica Empresarial, é necessário tecer um breve esboço acerca do tratamento dado a este instituto (Pessoa Jurídica Empresarial) pelo direito positivo brasileiro. O tema é tratado no Título II, Capítulo I, do Código Civil de 2002, que estabelece dois grandes grupos de pessoas jurídicas: as de direito público e as de direito privado.

Para este estudo, interessam as pessoas jurídicas de direito privado, mais especificamente as sociedades de cunho empresarial. Essa opção se dá pelo fato de as questões envolvendo redirecionamento de ações executivo-fiscais envolverem, em sua maioria, esse tipo de pessoa jurídica, possuidoras de status jurídico de ente personalizado, isto é, com aptidão para serem titulares de direitos e contrair obrigações

Importante salientar que essa aptidão não decorre de nenhum elemento ontológico ligado ao estabelecimento empresarial ou à própria atividade que é exercida. Ao contrário. O fato de ser este ente um sujeito de habilitado à prática de atos da vida civil decorre, única e exclusivamente, das prescrições atualmente vigentes no direito brasileiro.

A pessoa jurídica empresarial é mais uma das ficções criadas pelo direito para atribuir, em razão desta opção legislativa, determinados efeitos jurídicos desejáveis

---

<sup>171</sup> MAZZEI, Rodrigo. **Questões Processuais do Novo Código Civil**. Baurueri, SP: Minha Editora; Vitória/ES: ICE Instituto Capixaba de Estudos, 2006. pg. XI-XII.

em determinadas situações. O direito cria e instaura suas próprias realidades. Em algumas situações isso fica ainda mais evidente.

São várias as ocasiões em que o direito positivo atribui significações diversas das usuais a signos por ele utilizados, definindo com maior precisão a amplitude semântica dos termos que veicula. O Código Civil Brasileiro, por exemplo, trata navios e aeronaves como bens imóveis para fins de hipoteca (art. 1.473, incs. III e VII). Por outro lado, o art. 508 do CPC/2015, após o trânsito em julgado da Ação, considera como deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido, ainda que, em realidade, tais alegações nunca tenham sido formuladas.

Tais delineamentos semânticos não ocorrem por acaso. Ao considerar navios e aeronaves como bens imóveis, o direito quer, com isso, atribuir certos efeitos jurídicos próprios de bens imóveis a estes bens. No caso em voga, torná-los susceptíveis de hipoteca. Ao considerar todas as alegações e as defesas que a parte poderia suscitar como “deduzidas e repelidas”, quer-se evitar o re julgamento de demanda já apreciada pelo Poder Judiciário.

Em casos como esse, o direito está instaurando sua própria realidade e atribuindo efeitos jurídicos próprios a cada caso. A inclusão das sociedades empresárias no rol de entes personalizados é mais um exemplo. Paulo de Barros Carvalho arremata:

Para não alongar o assunto, e procurando ser bem objetivo, *quero manifestar a convicção plena de que a realidade jurídica é construída*, em toda a sua extensão, em todos os seus momentos e manifestações, em todas as suas instâncias organizacionais, pela *linguagem do direito posto*, entrando nessa função configuradora tanto as normas gerais e abstratas quanto as individuais e concretas, as quais decompostas, exibem a multiplicidade imensa dos enunciados prescritivos.<sup>172</sup> (Grifamos)

Portanto, independente de qual teoria ou explicação histórica se adote para descrever o fenômeno da atribuição de personalidade jurídica às sociedades empresárias<sup>173</sup>, o fato é que o atual ordenamento jurídico brasileiro lhe confere status de ente personalizado.

<sup>172</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009, p.173.

<sup>173</sup> Lembrando que, nos termos do art. 985, do CC/2002, a sociedade empresária somente adquire personalidade jurídica com o devido registro de seu ato constitutivo, *ipsis litteris*: Art. 985. A

O resultado mais evidente do regime jurídico a que se submete a sociedade empresária personificada é a absoluta distinção entre o seu patrimônio e o patrimônio dos sócios (normalmente pessoas naturais) que a compõem. Sobre o tema, são precisas as lições do Professor Fábio Ulhoa Coelho:

Esse é o princípio da autonomia patrimonial, alicerce do direito societário. Sua importância para o desenvolvimento de atividades econômicas, da produção e circulação de bens e serviços, é fundamental, na medida em que limita a possibilidade de perdas nos investimentos mais arriscados. A partir da afirmação do postulado jurídico de que o patrimônio dos sócios não responde por dívidas da sociedade, motivam-se investidores e empreendedores a aplicar dinheiro em atividades econômicas de maior envergadura e risco. Se não existisse o princípio da separação patrimonial, os insucessos na exploração da empresa poderiam significar a perda de todos os bens particulares dos sócios, amealhados ao longo do trabalho de uma vida ou mesmo de gerações, e, nesse quadro, menos pessoas se sentiriam estimuladas a desenvolver atividades empresariais. No final, o potencial econômico do País não estaria eficientemente otimizado, e as pessoas em geral ficariam prejudicadas, tendo menos acesso a bens e serviços. O princípio da autonomia patrimonial é importantíssimo para que o direito discipline de forma adequada a exploração da atividade econômica.<sup>174</sup>

Com isso, quem contrata com a Pessoa Jurídica Empresarial “X” contrata com ela e não com seus sócios. Por conseguinte, é o patrimônio daquela (e não dos sócios integrantes) que responde pelas obrigações contraídas pelo ente empresarial personificado, salvo, é claro, situações excepcionalíssimas, expressamente previstas pelo direito positivo.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário de n.º 562.276/PR, ao reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo de lei que institua responsabilidade objetiva dos sócios por contribuições para a seguridade social, erigiu como um dos fundamentos a necessidade de haver nítida separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios que a compõem:

É que impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de construir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de

---

sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos (arts. 45 e 1.150).

<sup>174</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 21. ed. São Paulo : Saraiva, 2009. pp. 15-16.



comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica.<sup>175</sup>

Claro que, por se tratar de criação cuja existência somente se sustenta nos quadrantes do direito, a pessoa jurídica não fala, não sente, não pensa. Sendo assim, o exercício das faculdades que o direito lhe confere sempre é feito por meio de seus representantes, devidamente constituídos e com poderes para realização dos atos jurídicos desejados.

#### **4.3 A previsão encartada no art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional Constitui Hipótese de Desconsideração da Personalidade Jurídica?**

Como expusemos no Capítulo 3, a desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil de 2002 não pode ser utilizada como base para o redirecionamento da Execução Fiscal para os sócios da empresa devedora. O sistema de normas constitucionais brasileiro estabelece disciplina peculiar aplicável às relações jurídico-tributárias.

Por força desse regime próprio, apenas Lei Complementar pode versar sobre normas gerais de caráter tributário. Sendo assim, em regra, é no Código Tributário Nacional que encontraremos as prescrições normativas que podem subsidiar a desconsideração da personalidade jurídica empresarial e permitir o chamado “redirecionamento da Execução Fiscal”.

Nessa seara, é importante observar que a prescrição normativa veiculada no art. 135, inc. III, do CTN – que permite a responsabilização de diretores, gerentes e representantes pelos créditos devidos pela pessoa jurídica contribuinte – constitui verdadeira hipótese em que o legislador permite, por meio da instituição de uma nova norma individual e concreta, atingir o patrimônio pessoal dos sócios da devedora originária, vejamos:

<sup>175</sup> Recurso Extraordinário de n.º 562.276/PR – Dje nº 27 – Publicado em 10/02/2011 – Ementário nº 2.461 – 02. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883> Acesso em: 30/03/2017.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A essa altura é oportuno registrar que resultará sem sucesso a tentativa do estudioso do direito de subsumir a teoria da desconsideração da personalidade jurídica empresarial prevista no art. 50 do CC/2002 à situação tratada pelo art. 135, inc. III, do CTN.

Isso porque, é necessário ter em mente que a teoria civilista da desconsideração da personalidade jurídica foi concebida como resposta às situações de “abuso da personalidade jurídica”. Nesse sentido são as lições de André Luiz Santa Cruz Ramos ao afirmar que:

Essa ideia de que a desconsideração da personalidade jurídica só deve ser decretada quando houver a caracterização do abuso de personalidade jurídica é, pois, a noção que representa o ideal da *disregard doctrine*. [...]

A doutrina tem usado a expressão teoria maior da desconsideração, ao que nos parece seguindo a terminologia proposta por Fábio Ulhoa Coelho, para se referir a essa concepção clássica que só admite a superação do ente legal quando constatado o uso abusivo da personalidade jurídica.<sup>176</sup>

De toda sorte, apesar de a teoria civilista clássica (ou teoria maior) da *disregard doctrine* estar fundada no abuso da personalidade jurídica como pré-requisito à desconsideração da autonomia patrimonial entre sócios e sociedade empresária, é preciso ter em mente que o direito positivo constitui um sistema autorreferencial.

Disto resulta, como foi dito nos tópicos anteriores, que o direito cria e instaura suas próprias realidades. Assim, não é de causar espanto encontrarmos no corpo de enunciados vigentes no sistema de direito positivo brasileiro normas que, embora permitam responsabilizar sócios por obrigações que, originariamente, deveriam ser

<sup>176</sup> RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de Direito Empresarial – O Novo Regime Jurídico- Empresarial Brasileiro**. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2009. p. 325.

adimplidas pela pessoa jurídica empresária, não se adéquam à tradicional teoria da *disregard doctrine*.

Essa ideia não corrobora apenas a exegese aqui adotada acerca do art. 135, inc. III, do CTN — base para a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário —, mas, também, serve de fundamento para a desconsideração da personalidade jurídica em outras áreas do direito, cujos requisitos não coincidem com aqueles elencados pela teoria maior.

A título exemplificativo indicamos o art. 28, § 5.º, da Lei n.º 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor), cuja transcrição segue:

Art. 28. [...]

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

Reputamos ao cotejo entre esse dispositivo e o art. 50 do Código Civil de 2002<sup>177</sup> o maior exemplo de que existem regimes jurídicos distintos que tratam da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro vigente.

As discrepâncias entre os requisitos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito pátrio não passaram despercebidas por André Luiz Santa Cruz Ramos:

Vê-se, pois, que a previsão normativa constante do CDC inspirou claramente os dois textos legais posteriores que também cuidaram da aplicação da teoria da desconsideração. Enquanto a Lei 8.884, em seu art. 18, repetiu a redação do art. 28, caput, do CDC, a Lei 9.965/98 repetiu, em seu art. 4º, a redação do art. 28, § 5º, do CDC.

A despeito de terem sido inovadoras, as três leis acima mencionadas, além de não servirem de regra geral de aplicação da teoria, por terem sua incidência restrita às matérias específicas que regulam, receberam duras e justas críticas da doutrina, sobretudo dos comercialistas. Com efeito, as normas acima transcritas não condizem com as formulações doutrinárias que deram origem à *disregard doctrine*, prevendo sua aplicação em casos

<sup>177</sup> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

para os quais o ordenamento jurídico já contém remédios eficientes, como acontece nas situações de ato ilícito ou infração da lei, dos estatutos ou do contrato social.<sup>178</sup>

Neste ponto, também julgamos oportuno tecer algumas considerações acerca da nomenclatura “desconsideração da personalidade jurídica” utilizada pela doutrina para se referir à possibilidade de cobrar dos sócios dívidas que, originariamente, pertenciam à pessoa jurídica. O sentido daquilo que a doutrina atribui aos enunciados “desconsideração da personalidade jurídica” foram bem resumidos Betina Treiger Grupenmacher:

A desconsideração da personalidade jurídica é, assim, instrumento jurídico utilizado em situações específicas de fraude e abusos de direito, sendo, portanto, justificável sua excepcionalidade em virtude de atos abusivos por parte dos sócios. Não se trata de uma despersonificação da sociedade, mas de um afastamento temporário da personalidade jurídica, como bem enfatiza Mônica Gusmão.<sup>179</sup>

Com o devido respeito, pensamos que a nomenclatura *desconsideração da personalidade jurídica* não é a mais adequada para descrever o fenômeno que se insere sob esta denominação.

Ora, quando o direito positivo permite que se instaure uma relação jurídica obrigacional, diretamente, entre o credor e os sócios da sociedade empresária, tendo como objeto obrigações que, em princípio, deveriam ser satisfeitas pela sociedade, não estamos diante de norma jurídica que afete a personalidade jurídico-empresarial, como sugere a nomenclatura adotada.

A realidade que subjaz a esse fenômeno não afeta a existência ou a autonomia jurídica da empresa. A personalidade jurídica ou sua autonomia em relação aos seus sócios não são desconsideradas, pois continuam existindo no sistema jurídico, assim como a separação entre os bens de sua titularidade e os bens de titularidade daqueles que integram seu quadro societário.

<sup>178</sup> RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de Direito Empresarial – O Novo Regime Jurídico-Empresarial Brasileiro**. 3. ed. Revista, ampliada e Atualizada. Bahia : Juspodivm, 2009, p. 320.

<sup>179</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena. Coordenação: Antonio F. de Souza Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha. **A responsabilidade tributária e o Incidente de Desconsideração Personalidade Jurídica no Novo Código de Processo Civil**. In: Novo CPC e o Processo Tributário. São Paulo: Focofiscal, 2015. p. 41.

Em outras palavras, quando ocorre a chamada desconconsideração da personalidade, continuam existindo, para o direito, duas personalidades perfeitamente delimitadas: a personalidade da sociedade empresária e a personalidade dos sócios que a compõem. De igual maneira, os bens de cada um desses sujeitos continuam a existir de forma autônoma, preservando sua titularidade originária.

O que se verifica, em situações como essa, traduz-se em verdadeira hipótese de responsabilidade patrimonial de terceiros por obrigações que, em princípio, deveriam ser satisfeitas pelo devedor originário. Em tais casos, o direito permite que, após verificadas certas condições, surja uma norma individual e concreta de responsabilidade que atribua ao terceiro (sócio, em nosso exemplo) o dever de adimplir o crédito que, inicialmente, era imputado à pessoa jurídica empresarial.

Thiago Ferreira Siqueira, ao tratar da desconconsideração da personalidade jurídica, esboça esse mesmo entendimento:

Não se trata, vale dizer, de extinção ou dissolução da pessoa jurídica, ou tampouco de tornar devedor sujeito que inicialmente não era. O que ocorre, na verdade, é a extensão da responsabilidade patrimonial ao sócio pela dívida da pessoa jurídica, ou na hipótese inversa, à pessoa jurídica por débito do sócio.

Nestes casos, então, a hipótese será, nitidamente, de responsabilidade patrimonial secundária, na medida em que bens de sujeito alheio à obrigação — o sócio, na desconconsideração indireta; a pessoa jurídica, na desconconsideração inversa — poderão sofrer atos de expropriação executiva em decorrência de seu inadimplemento.<sup>180</sup>

Além disso, como já destacamos anteriormente, da mesma maneira que são exigidas diversas formalidades para a criação de uma pessoa jurídica, também exigem-se a prática de outras formalidades para pôr fim à existência do ente empresarial. Para que isso aconteça, é preciso constatar uma das hipóteses do art. 1.033 do Código Civil de 2002.

Em nosso sistema de direito positivo, como se vê, a responsabilização dos sócios por dívidas da pessoa jurídica não se confunde com os atos necessários à extinção da personalidade do ente empresarial, não produz efeitos sobre a existência da

<sup>180</sup> SIQUEIRA, Thiago Ferreira. **A responsabilidade patrimonial no novo sistema processual civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 231.

personalidade jurídica do ente fictício e, também, não gera consequências sobre a individualização da titularidade dos bens da empresa e dos sócios que a compõem.

Desse modo, não se verifica, sob nenhum aspecto, uma desconsideração da personalidade jurídica. Esta, como se viu, não é afetada pela instituição da norma de responsabilidade.

Ao contrário, a norma de responsabilidade surge, justamente, como medida que confirma a *consideração da personalidade jurídica, a consideração de sua autonomia e a consideração da independência desta em relação aos sócios que integram a sociedade* e, assim, viabiliza a imputação do dever de adimplir a obrigação originária da pessoa jurídica a outro sujeito de direito (terceiro), que possui existência independente e autônoma e que, por isso mesmo, só pode ser responsabilizado mediante a inserção de uma nova relação jurídica obrigacional titularizada pelo credor.

Dessa forma, a decisão de redirecionamento fundada no art. 50 do Código Civil — que, como dissemos, não se aplica às relações jurídicas de natureza tributária — muito se assemelha à decisão de responsabilidade tributária fundada no art. 135 do Código Tributário Nacional. Ora, em ambas as hipóteses: i) elegem-se fatos que caracterizam a responsabilidade patrimonial dos sócios; ii) cria-se uma nova relação jurídica obrigacional entre o credor e os novos devedores (responsáveis); iii) essa nova norma jurídica, individual e concreta, em nada afeta a existência da pessoa jurídica devedora.

A única diferença que julgamos relevante entre as responsabilidades patrimoniais acima indicadas se refere, justamente, ao fato que é erigido como hipótese normativa de cada uma delas: no primeiro caso, fala-se em abuso de personalidade jurídica, já no segundo, exige-se a prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Por essas razões, entendemos que, em todas as hipóteses que denominamos “desconsideração da personalidade jurídica”, o que se tem, em verdade, é a possibilidade de responsabilização patrimonial de terceiros por dívidas que, originariamente, deveriam ser adimplidas pela sociedade empresária. Apesar dessas considerações, por se tratar de termo já sedimentado na doutrina nacional,

admitimos sua utilização nesse trabalho, com as ressalvas formuladas quanto a sua inadequação para descrever o fenômeno pretendido.

De toda sorte, mesmo não havendo identidade entre os antecedentes normativos do art. 135, inc. III, do CTN e aquele da chamada teoria maior da desconsideração, aquele enunciado legal é a base para que o Fisco responsabilize os sócios-gerentes por créditos tributários que, originariamente, eram imputados, apenas, à pessoa jurídica devedora. Não por outra razão, os efeitos da aplicação do art. 135 do CTN são extremamente semelhantes àqueles decorrentes da desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil de 2002.

Tanto é assim que Alexandre Alberto Teodoro da Silva, com apoio nas lições de Marçal Justen Filho afirma que na vigência do Código Civil de 1916 – que não continha regramento que autorizasse a desconsideração da personalidade jurídica – os Juízes aplicavam o art. 135, inc. III, do CTN analogicamente para subsidiar a responsabilização do patrimônio pessoal dos sócios:

Historicamente, no Brasil, sob a égide do Código Civil de 1916, não havia regra em específico que dispusesse sobre a possibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica em casos de comprovada atividade abusiva. Conta, Marçal Justen Filho, que os juízes da época aplicavam analogicamente a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 135, inc. III, do CTN, pois entendiam que esse dispositivo encerrava em seu texto pressupostos necessários à concretização dessa teoria<sup>181</sup>

No âmbito do direito tributário, então, sendo constatada, no curso da Execução Fiscal, que as pessoas arroladas no inc. III, do art. 135, do CTN agiram com: i) excesso de poderes ou; ii) infração à lei, ao contrato social ou estatutos, estar-se-á diante de hipótese de “ultrapassar” a autonomia que existe entre a personalidade jurídica empresarial e seus dirigentes<sup>182</sup>.

<sup>181</sup> SILVA, Alexandre Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: 2007. pp. 97 – 98.

<sup>182</sup> É esse o entendimento sedimentado no âmbito no C. Superior Tribunal de Justiça, para o qual o art. 135, inc. III, do CTN constitui verdadeira hipótese de desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária, confira-se:

Ementa: TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. "A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo

Portanto, deve-se proceder com extrema cautela ao considerarmos a possibilidade de “desconsideração da personalidade jurídica” nas relações jurídico-tributárias. Como vimos, o termo “desconsideração” não é o mais adequado para descrever a situação que ocorre em tais casos, já que não se dissolve a personalidade jurídica empresarial para alcançar o patrimônio dos sócios gerentes. O que ocorre é, tanto no art. 50 do Código Civil de 2002, quanto no art. 135 do CTN é, justamente, a aplicação de uma regra de responsabilidade patrimonial que considera o sócio como sujeito passivo da obrigação que, em princípio, deveria ser adimplida pelo ente jurídico empresarial.<sup>183</sup>

---

apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração a lei” (AgRg no AREsp 42.985/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Segunda Turma, DJe 01/03/13).

2. O Tribunal de origem, mediante soberana análise do suporte fático-probatório dos autos, assentou que ficou demonstrada a dissolução irregular da empresa. Logo, a modificação do acórdão recorrido requer, efetivamente, na via especial, novo exame das provas contidas nos autos, o que é vedado, consoante enunciado sumular 7/STJ.

3. Não há falar em prescrição intercorrente se o redirecionamento da execução fiscal aos sócios deu-se antes do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da constituição do crédito tributário.

4. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 10.939/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/05/2013, DJe 10/05/2013) (Grifamos)

Ementa: TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SÓCIO. NOME DO CORRESPONSÁVEL NÃO CONSTA NA CDA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. CONCLUSÃO DA CORTE DE ORIGEM. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração a lei.

2. No caso dos autos, a Corte afirmou a ocorrência da dissolução irregular. Logo, rever tal premissa requer, necessariamente, o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental provido. (AgRg no AREsp 42.985/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2013, DJe 01/03/2013) (Grifamos)

<sup>183</sup> O entendimento defendido neste trabalho, quanto ao fato de o art. 135 do Código Tributário Nacional veicular hipótese de desconsideração da personalidade jurídica não é uníssono na doutrina. Marcelo de Lima Castro Diniz, por exemplo, considera existir uma diferença entre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e o instituto da responsabilidade tributária do art. 135 do CTN. Para o referido autor, “é equivocado confundir sujeição passiva tributária (direta e indireta) com desconsideração da personalidade jurídica, assim como é vedada a atribuição de responsabilidade tributária mediante desconsideração da personalidade jurídica. A imputação de sujeição passiva tributária segue as regras estatuídas pelo CTN, e seu escopo é atribuir a determinado sujeito de direito o dever de cumprir a obrigação tributária. Já a desconsideração não almeja a atribuição da obrigação tributária a um sujeito de direito não integrante da relação jurídica, mas sim a sujeição do patrimônio de devedores e sócios à constrição patrimonial em virtude de abuso da personalidade jurídica.” (In: DINIZ, Marcelo de Lima Castro. Incidente de desconsideração da Personalidade jurídica no direito tributário. Disponível em: <http://www.ibetabc.com.br/incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-no-direito-tributario-por-marcelo-de-lima-castro-diniz/> Acesso em: 31/03/2017). Ao avançarmos na leitura do referido artigo, no entanto, percebemos que existe ligeira distinção entre as metodologias adotadas, já que o referido professor utiliza como um dos fundamentos para apontar essa diferenciação o fato de que “a regra do art. 135 do Código Tributário Nacional não teve origem nas concepções indicadas como ‘teoria da desconsideração da personalidade jurídica’”. Dessa forma, justifica-se a suposta incompatibilidade entre a responsabilidade do art. 135 do CTN e a



O corte metodológico adotado no presente trabalho nos impede de maiores aprofundamentos sobre esse tema específico. Mas, por ora, as colocações acima permitem aderir à ideia de que o art. 135, inc. III, do CTN – ao autorizar a responsabilização do patrimônio pessoal das pessoas ali descritas – deve ser tratado como hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário, com as ressalvas feitas quanto à utilização dessa nomenclatura.

#### **4.4 A proteção ao patrimônio e os princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.**

Superada as etapas atinentes à investigação dos fundamentos jurídico-positivos que podem subsidiar a desconconsideração da personalidade jurídica empresarial e permitir o redirecionamento da execução fiscal a terceiros, é de máxima importância relacionar esse expediente aos princípios processuais de cunho constitucional existentes no sistema.

Essa investigação permitirá que a norma jurídica — tomada em seu sentido estrito de juízo hipotético-condicional — que permite a desconconsideração e o redirecionamento da execução fiscal seja saturada com os enunciais processuais que lhe sejam compatíveis.

O Professor Cássio Scarpinella, ao tratar do instituto da desconconsideração da personalidade jurídica, tece precisos comentários a respeito da necessária aplicação dos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório que julgamos inteiramente compatíveis com a desconconsideração prevista no art. 135, inc. III, do CTN, vejamos:

[...] a desconconsideração da personalidade jurídica, tal qual projetada no novo Código de Processo Civil, dá-se incidentalmente no processo. Não há necessidade de uma nova “ação” ou de um novo “processo” para permitir que o magistrado, devidamente provocado para tanto, e estabelecidos o contraditório e a ampla defesa, decida a respeito da desconconsideração ou

---

responsabilidade do art. 50 do CC/2002 com base em elementos de índole histórica e, portanto, extrajurídicos, fato que tentamos evitar no presente trabalho a fim de prestigiar a *pureza* teórica do discurso. Portanto, apesar das lúcidas considerações do aludido professor, deixamos registrada a existência de aparente distinção metodológica entre este trabalho e o artigo citado, fato este que pode justificar, em parte, as conclusões díspares que expusemos.

como, na prática do foro, tanto se fala, no “redirecionamento” da execução. Trata-se de um enorme avanço legislativo que permite o atingimento de um resultado satisfatório nas perspectivas (e exigências) do direito material e do direito processual.<sup>184</sup>

Nota-se que Cássio Scarpinella pouco valor dá ao tipo de procedimento adotado para que se efetive a desconsideração da personalidade jurídica. O aspecto que não pode ser relegado quando ocorrer este fenômeno é outro: a efetiva consonância entre o procedimento de desconsideração e todas as normas processuais que protegem o patrimônio do indivíduo contra investidas do Estado.

No atual sistema normativo não é difícil encontrar quais enunciados de cunho processual que devem ser, necessariamente, observados quando ocorrer a desconsideração, são eles: i) o devido processo legal, ii) o contraditório e; iii) a ampla defesa, todos eles alçados ao nível de normas constitucionais:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Apesar de se tratar de noção fundamental em nosso sistema de direito positivo, não é raro encontrarmos decisões que determinam o redirecionamento da execução fiscal antes de devidamente observados os princípios processuais em voga.

Com frequência, os sócios de pessoas jurídicas rés em execuções fiscais têm visto seu patrimônio pessoal ser constrito de maneira abusiva e inconstitucional a partir de decisões que não observam o devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Para se ter ideia da gravidade dos efeitos do redirecionamento em sede de execuções fiscais é preciso ter em mente que o regime jurídico privilegiado a que esta submetida a Fazenda Pública impõe, mesmo com o ajuizamento de embargos

---

<sup>184</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. **Desconsideração da Personalidade Jurídica no Projeto de Novo Código de Processo Civil**. In: BRUSCHI, Gilberto Gomes (coords.). *Direito processual empresarial: estudos em homenagem ao professor Manoel de Queiroz Pereira Calças*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 120.

do devedor, marcha processual contínua de atos executivos. Não há na Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80) dispositivo que permita suspender o feito executivo em decorrência da apresentação de defesa pelo executado.

Com isso, ao ser determinado o redirecionamento da execução fiscal para os sócios, gerentes ou administradores, o patrimônio destas pessoas ingressa, imediatamente, na alça de mira da Fazenda Pública. Assim, antes mesmo de serem prestigiados os princípios fundamentais de cunho processual – devido processo legal, contraditório e ampla defesa – os novos devedores se encontram na mesma posição de desvantagem em que se encontrava a pessoa jurídica devedora.

Dizemos isso porque, ainda que no curso da execução fiscal os novos devedores possam exercer seu direito de defesa por meio de embargos, os atos constritivos de patrimônio também terão normal prosseguimento<sup>185</sup>. É nítido, então, que o deferimento do pedido de redirecionamento da execução fiscal para, só depois, determinar a citação dos novéis devedores para fins de exercício do regular direito de defesa viola os primados fundamentais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Diante desse regime privilegiado de execução, é fácil notar os efeitos deletérios que a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da ação de cobrança para os sócios-gerentes podem causar.

Não se afirma que os sócios atingidos pelas decisões de redirecionamento têm extirpado o direito de se defenderem, mas que o próprio regime das execuções fiscais — que, em regra, não suspende os atos executivos enquanto se discute a legalidade da cobrança — acaba por vulnerar a aplicação dos princípios constitucionais ligados à proteção do direito de propriedade.

Nessa mesma linha de ideias, nos valem das lições de Thiago Ferreira Siqueira ao defender que, em regra, o responsável<sup>186</sup> deve se manifestar sobre sua

---

<sup>185</sup> Apesar disso, a jurisprudência tem aplicado, de forma subsidiária, o art. 735-A, do CPC/73 (atual art. 919, § 1.º do CPC/2015), às execuções fiscais. Com isso, tem-se permitido, em situações excepcionais, a suspensão da marcha de atos executivos enquanto se discute a matéria de defesa manejada pelos embargantes.

<sup>186</sup> Enfatizamos que o referido autor utiliza o termo “responsável” em sentido muito semelhante ao que adotamos neste trabalho, ou seja, no sentido de que “responsável” é sujeito distinto daquele que figura como devedor originário do débito. Para Thiago Siqueira, “Se, como visto, a regra é a de que apenas o patrimônio do devedor está sujeito à responsabilidade, há casos em que bens de terceiro —

legitimidade para figurar no polo passivo de uma execução antes da adoção de atos constitutivos de patrimônio:

Parece-nos, ainda, que, geralmente, deve-se oportunizar ao responsável se manifeste a respeito de sua legitimidade anteriormente a qualquer medida constitutiva que venha a cair sobre seus bens. Neste ponto, é de se lembrar que, com regra, o contraditório deve ocorrer antecipadamente — isto é: antes da prática de ato desvantajoso ao interesse da parte —, apenas se admitindo sua postergação em hipóteses excepcionais, devidamente justificadas. [...]

Em geral, porém, não consta o terceiro responsável do título executivo, o que torna ilegítimo que seja oportunizada a sua manifestação apenas após a penhora de um bem de sua propriedade, pela via dos embargos do devedor ou dos embargos de terceiro.<sup>187</sup>

Portanto, ao ser requerido o redirecionamento da execução fiscal, é imperioso que seja suspenso o feito executivo, determinada a citação das pessoas cujo patrimônio se pretende atingir e, somente, após serem observados o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa, o Órgão-jurisdicional decida pelo deferimento, ou não, do pedido de desconconsideração, com a consequente inclusão, se for o caso, dos novéis devedores no polo passivo da ação judicial.

A partir dessas premissas podemos construir, sob a forma de juízo hipotético-condicional, a norma jurídica que regula a desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito das ações de execução fiscal. Depois de saturá-la com as variáveis que julgamos indispensáveis a sua constitucionalidade, assumiria a seguinte composição:

**Se for:** o requerimento de desconconsideração da personalidade jurídica, nos moldes do art. 135, inc. III, do CTN;

**Deve ser:** (i) a imediata suspensão do feito executivo, (ii) com a observância dos princípios processuais constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, (iii) como condição prévia à inclusão dos sócios-gerentes no polo passivo da execução fiscal.

Por se oportuno, esclarecemos as considerações aqui colocadas têm aplicação naquelas hipóteses em que não tenha havido a inclusão das pessoas arroladas no

---

não devedor — também podem se sujeitar à expropriação executiva”. In: SIQUEIRA, Thiago Ferreira. **A responsabilidade patrimonial no novo sistema processual** civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 193.

<sup>187</sup> SIQUEIRA, Thiago Ferreira. **A responsabilidade patrimonial no novo sistema processual** civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. pp. 199-200.

art. 135, inc. III, do CTN no curso do procedimento administrativo que levou à constituição do crédito tributário.

Em outras palavras, quando os requisitos de “excesso de poderes” ou de “infração de lei, contrato social ou estatutos” só são verificados na fase de cobrança judicial, ou seja, após o encerramento da fase administrativa, existe necessidade, muito maior, de que os princípios processuais de cunho constitucional sejam observados com o devido rigor.

Rodrigo Mazzei, ao tratar das questões processuais atinentes à desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito privado afirma que é de bom senso incluir aqueles que podem sofrer os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica desde a fase de conhecimento, na medida em que, segundo o autor esse:

[...] é o procedimento mais adequado ao amplo debate acerca da pretensão de direito material deduzida em juízo, notadamente, repita-se, quando os fatos que ensejam a desconsideração podem ser perfeitamente expostos desde a exordial.<sup>188</sup>

Com as devidas adequações, o mesmo entendimento é compartilhado por Andréa M. Darzé, ao asseverar pela necessidade de observância da ampla defesa e do contraditório também na fase de constituição do crédito tributário (que corresponderia à “fase de conhecimento” de formação do título executivo judicial):

Ademais, deve-se ter presente o seguinte: no direito tributário, os vínculos também surgem por ato unilateral do próprio credor público (lançamento do auto de infração). Daí a razão de ser constitucionalmente assegurado aos particulares ampla defesa e contraditório também na fase administrativa.<sup>189</sup>

As colocações acima reforçam, ainda mais, a ideia aqui defendida. Desta feita, nas hipóteses em que sócios-gerentes não tenham figurado como responsáveis na fase administrativa de constituição do crédito tributário, eventual decisão judicial que “desconsiderar” a personalidade jurídica da empresa devedora deve ser precedida

---

<sup>188</sup> MAZZEI, Rodrigo. **Questões Processuais do Novo Código Civil**. Baurueri, SP: Minha Editora; Vitória/ES: ICE Instituto Capixaba de Estudos, 2006, p. 771.

<sup>189</sup> DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

de ampla defesa e contraditório em sua forma mais plena e, durante esse período, os sócios não podem ser alvo de qualquer ato construtivo de patrimônio sob pena de violação aos referidos princípios.

#### **4.5 A Aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil ao procedimento de enunciação de decisões de redirecionamento de execuções fiscais**

Como demonstramos até o presente momento, redirecionar uma execução fiscal não é fenômeno jurídico tão simples quanto a nomenclatura adotada pela doutrina e jurisprudência parece sugerir. Por trás da singeleza dessa expressão, subjaz uma atividade enunciativa que constitui um novo crédito tributário, no âmbito de uma nova norma individual e concreta e que contém todos os elementos necessários à instauração da relação jurídico-tributária de responsabilidade.

Ao constituir-se uma nova relação jurídico-tributária, como forma de se prestigiar os princípios constitucionais que informam a proteção ao direito de propriedade, é imprescindível que seja aberta a possibilidade de o pretense responsável se insurgir contra sua inserção no polo passivo da relação jurídica obrigacional e, ao mesmo tempo, no polo passivo da ação executiva.

Essa conclusão se reforça quando nos atentamos para o fato de que, antes de se submeter à cobrança judicial do crédito inscrito em Dívida Ativa, ao devedor originário foi conferida a possibilidade de se exercer seu direito constitucional de defesa e demonstrar as razões pelas quais sua pretensão deveria ser acolhida.

O Decreto n.º 70.235/72, que regula o processo administrativo-fiscal relativo aos tributos federais, dispõe, expressamente, sobre a faculdade que o sujeito passivo possui de se insurgir contra o lançamento efetuado<sup>190</sup> e, assim, exercer controle extrajudicial acerca da legalidade da exação que lhe foi imputada.

---

<sup>190</sup> O art. 14 do Decreto n.º 70.235/72 dispõe que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento”.

É de suma importância observar que, nos termos do art. 151, inc. III, do CTN<sup>191</sup> “as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Essa previsão, por seu turno, garante que o direito da Fazenda Pública de execução forçada do crédito tributário somente será exercido após o fim da fase de impugnação administrativa.

Segue-se, resumidamente, o seguinte procedimento: i) lança-se o crédito tributário; ii) abre-se prazo para impugnação pelo sujeito passivo; iii) se houver impugnação, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário e; iv) somente após o fim do julgamento administrativo é que, caso seja mantida a exação, será iniciada a fase de execução judicial do crédito.

Observa-se, nesse contexto, que, embora a previsão do art. 204 do CTN, no sentido de que o crédito inscrito em Dívida Ativa possui presunção de certeza e liquidez possa parecer excessivamente benéfica para a Fazenda Pública, antes desse ato jurídico (inscrição em dívida) o lançamento tributário foi submetido — ou pelo menos foi dada essa oportunidade ao devedor — a duplo controle de legalidade no âmbito administrativo.

O primeiro controle está consubstanciado na possibilidade de o sujeito passivo apresentar, por meio de impugnação ao lançamento, todas as matérias de defesa que estiverem ao seu alcance a fim de demonstrar algum vício que macule o procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo Fisco.

Nesses termos, se houver impugnação do sujeito passivo e esta for superada, isso significa que o lançamento tributário já foi submetido a um reexame pelo(s) órgão(s) julgador(es) da autoridade administrativa. É certo que os julgadores da administração não podem ser considerados imparciais, tal qual ocorre — ou, deveria ocorrer — no âmbito do Poder Judiciário. Entretanto, não se pode ignorar o fato de que houve, ainda que sem a imparcialidade desejada, um controle de legalidade do lançamento efetuado.

---

<sup>191</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

Ocorre ainda que, após o fim da fase litigiosa que foi instaurada com a impugnação e antes do ajuizamento da Execução Fiscal, o lançamento tributário é submetido a novo exame de legalidade. É o que prevê art. 2.º, § 3.º da Lei n.º 6.830/80:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Paulo Cesar Conrado também nos alerta para a função de controle de legalidade exercida por meio do ato de inscrição em Dívida Ativa:

A teor do § 3.º do art. 2.º da Lei n.º 6.830/80, possível dizer, ademais, que o Termo de Inscrição – assim como seu “espelho”, a Certidão de Dívida Ativa – é o resultado prático do procedimento administrativo de controle de legalidade, procedimento esse que pressupõe a prévia constituição do crédito exequendo por meio de outro instrumento reconhecido como legítimo pelo sistema (é o caso do lançamento de ofício, no específico setor tributário) e que consiste, basicamente, na apuração da liquidez e da certeza do crédito precedentemente constituído (...).

Os créditos especificamente portados pela União são apurados e inscritos em dívida ativa pela Procuradoria da Fazenda Nacional, órgão que representa judicialmente aquela pessoa política nas respectivas execuções fiscais (parágrafo 4.º do art. 2.º da Lei n. 6.830/80).

Quer isso significar que o procedimento de controle de legalidade a que nos referimos (e que desagua no ato de inscrição) é conduzido por agente, automaticamente reconhecível, portanto, não apenas por sua atuação no plano judicial, senão também no plano pré-processual, voltado à preparação do documento que a um só tempo oficialará, na execução, com título e como elemento integrante da petição inicial.<sup>192</sup>

Somente após todos esses cuidados com a lisura do crédito tributário é que a Fazenda Pública pode, em caso de inadimplemento do sujeito passivo, proceder ao ajuizamento da Execução Fiscal, nos moldes previstos pela Lei n.º 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais). Também é somente após todas essas etapas — facultativa

<sup>192</sup> CONRADO. Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2013. pp. 71-76.



quanto à impugnação do contribuinte e obrigatória quanto à inscrição em dívida — que o crédito tributário adquire sua presunção legal de certeza e liquidez.

Se o crédito tributário permanecer hígido até esse momento, significa que foram superadas todas as etapas anteriores e a obrigação tributária foi aprovada pelo controle de qualidade prévio, por assim dizer, instituído pelo sistema de direito positivo e está apta a ingressar na fase de expropriação forçada do patrimônio do devedor.

Por isso, mostra-se razoável a presunção de liquidez e certeza conferida aos créditos inscritos em dívida.

De igual modo, quando nos atentamos para os cuidados prévios que cercam um crédito que foi inscrito em Dívida Ativa — cuja cobrança é disciplinada pela Lei de Execuções Fiscais — justifica-se, ainda que minimamente (embora, não de forma satisfatória), o regime privilegiado que rege as cobranças promovidas pela Fazenda Pública.

Afirmamos isso porque a Lei de Execuções Fiscais confere diversos benefícios e facilidades à Fazenda Pública, dentre as quais destacamos: i) presunção de certeza e liquidez ao crédito (art. 3.º); ii) a petição inicial é simplificada (art. 6.º); iii) a defesa, por meio de Embargos, só é admitida se houver garantia da execução (art. 16, § 1.º); iv) se a inscrição em Dívida Ativa for cancelada antes da decisão de primeira instância, a execução é extinta sem ônus para as partes (art. 26) e; v) a cobrança judicial da dívida ativa não se sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência (art. 29).

Constatamos, então, que, embora os créditos inscritos em Dívida Ativa sejam cobrados por meio de procedimento que, visivelmente, privilegia os interesses arrecadatários do Fisco, esse mesmo procedimento executivo disciplinado pela Lei n.º 6.830/80 se destina, somente, à cobrança forçada de créditos que foram, previamente, cercados de cuidados quanto a sua higidez formal e material.

Ao transportamos essas premissas para a norma individual e concreta de responsabilidade que nasce no bojo da decisão de redirecionamento, salta aos olhos a manifesta incompatibilidade entre os requisitos que são erigidos para que um crédito possa ser executado segundo os ditames da Lei n.º 6.830/80 e a nova

relação obrigacional cuja execução se pretende conduzir, imediatamente, contra o novel responsável tributário, sob a mesma disciplina da Lei de Execuções Fiscais.

Em outras palavras: o crédito tributário constituído contra o responsável — cuja execução se pretende imediata e nos mesmos termos do crédito cuja cobrança está em curso contra o devedor originário — não foi cercado dos mesmos cuidados que constituíram condição de exequibilidade da dívida originária.

A norma individual e concreta que cria o novo crédito tributário e constitui o novo sujeito passivo (responsável) foi produzida de forma inquisitiva, a partir de mero requerimento da Fazenda Pública credora e como resultado de uma “decisão de redirecionamento” que insere no bojo de uma Execução Fiscal crédito cuja certeza e liquidez nunca foi submetida ao exercício do contraditório pelo novel sujeito passivo ou ao reexame de legalidade prévio, tal qual ocorre com a Dívida Ativa executada.

Constata-se, então, que é absolutamente incompatível com o subsistema tributário que essa nova obrigação seja executada sob os mesmos critérios da Dívida Ativa se sua inserção no mundo jurídico não foi feita mediante a adoção dos mesmos critérios de segurança quanto a sua liquidez e certeza.

Como enfatizamos, a constituição da relação jurídica de responsabilidade, no âmbito de uma execução fiscal já em curso, se dá a partir de um mero requerimento da Fazenda Pública, seguida de uma decisão de redirecionamento que, sem a mínima possibilidade de exercício de controle de legalidade prévio por parte do pretense responsável ou, ainda, sem tenha sido realizada a sua inscrição em dívida — ou seja, sem nenhum dos requisitos que autorizam a cobrança com base na lei de execuções — adquire status de crédito tributário imediatamente exequível por meio do procedimento previsto na Lei n.º 6.830/80.

Feito isso, o novo devedor tributário se encontra na alça de mira da Fazenda Pública e, desse momento em diante, torna-se sua a responsabilidade de demonstrar — ao mesmo tempo em que sofre os efeitos de um modelo executivo que foi criado para propiciar a cobrança de créditos que tenham passado por rígido controle de

legalidade<sup>193</sup> — que a norma individual e concreta de responsabilidade constituída em seu desfavor deve ser invalidada.

Esse procedimento viola, sob todos os aspectos, os princípios que regem a proteção da propriedade privada. Por essa razão, torna-se necessário construir, a partir das prescrições do próprio sistema de direito positivo, um modelo pré-executivo que permita a realização de exame prévio acerca da legalidade da pretensão do Fisco antes de criar a norma individual de responsabilidade e torná-la, imediatamente, exequível.

Nesse contexto, o Código de Processo Civil de 2015, ao contrário do *Codex* anterior, dedica especial atenção às questões processuais atinentes à responsabilização patrimonial de terceiros por créditos que, originariamente, deveriam ser adimplidos pela pessoa jurídica. Trata-se do denominado incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Pela relevância do tema, o código dedicou-lhe um capítulo próprio:

#### CAPÍTULO IV

##### DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

<sup>193</sup> Situação não verificada com a norma de responsabilidade criada com a decisão de redirecionamento.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Art. 137. Acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente. (BRASIL, 2013)

O incidente criado pelo código processual de 2015 não foi denominado “incidente de redirecionamento da execução fiscal” e, tão pouco, previu sua aplicação às execuções fiscais. Ambas as providências, no entanto, são desnecessárias para viabilizar sua aplicação aos feitos executivo-fiscais, já que a decisão que cria a norma jurídica de responsabilidade e eleva os sócios-gerentes à condição de devedores de créditos tributários constitui típico caso de desconconsideração da personalidade jurídica<sup>194</sup>.

Além disso, o § 1.º do art. 131 prevê que o pedido de desconconsideração “observará os pressupostos previstos em lei”. Se estivermos diante da desconconsideração da personalidade jurídica para relações de índole civil, os requisitos deverão ser os do art. 50 do CC/2002; se as relações forem de natureza consumerista, aplicar-se-ão os requisitos do art. 28, § 5.º, da Lei n.º 8.078/90 e; caso se trate de relações tributárias, devem ser observados os requisitos de responsabilidade instituídos pelo Código Tributário Nacional.

Essa fórmula legislativa deixa clara a ideia de que não houve restrições quanto à aplicação do aludido incidente às mais variadas hipóteses de responsabilização dos sócios por dívidas da pessoa jurídica empresarial (ou, como prefere a doutrina majoritária, hipóteses de “desconconsideração da personalidade jurídica”). Se o referido incidente fosse limitado à desconconsideração do Código Civil ou à desconconsideração do Código de Defesa do Consumidor, a fórmula textual a ser utilizada seria outra.

Pela leitura dos enunciados que tratam do tema, verifica-se, ainda, que foram prestigiados, sobremaneira, os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido legal.

Em primeiro lugar, é previsto, expressamente, que o “incidente de desconconsideração” “suspende o processo” (art. 134, § 3.º do CPC). Com isso, a marcha processual da desconconsideração entra em perfeita sintonia com os cuidados que devem cercar a

---

<sup>194</sup> Ressalvamos as críticas que tecemos quanto a essa nomenclatura, todas expostas no item “4.3”.

inserção de um novo crédito no bojo de uma Execução Fiscal, na medida em que impede a realização de atos executivos enquanto não for, definitivamente, resolvido o incidente.

Assim, embora não se possa falar em duplo controle de legalidade — como pode ocorrer com os créditos inscritos em Dívida Ativa que foram objeto de impugnação administrativa pelo sujeito passivo e, posteriormente, foram submetidos ao controle de legalidade que antecede o ato de inscrição em Dívida Ativa — o incidente de desconconsideração faculta aos pretensos responsáveis apresentar toda a matéria de defesa que entenderem cabíveis para demonstrar as razões pelas quais não podem ser responsabilizados pelas obrigações da pessoa jurídica.

Além disso, também foi disciplinada a forma como ocorre o contraditório. O incidente determina a citação do sócio para manifestar-se sobre o requerimento e produzir as provas que cabíveis no prazo de 15 dias (art. 135 do CPC). Como o referido dispositivo não contém restrições às pretensões probatórias do possível responsável, entendemos que, em consonância com o princípio da ampla defesa, todos os meios legais de prova, ainda que não especificados no Código de Processo Civil devem ser admitidos, nos termos do art. 369<sup>195</sup> do citado diploma normativo.

Portanto, considerando que o art. 135, inc. III, do CTN veicula previsão legal de desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário — ainda que seus pressupostos não sejam idênticos àqueles enunciados pelo art. 50 do CC/2002 — reputamos a aplicação da disciplina processual do incidente de desconconsideração inteiramente aplicável às execuções fiscais e de observância obrigatória.

Essa conclusão se reforça, ainda mais, quando constatamos que a Lei nº 6.830/80 não regula o procedimento que deve ser aplicado quando, no curso de uma execução fiscal já ajuizada, surgirem elementos que evidenciem a prática de algum ato ilícito previsto no art. 135 do CTN pelos sócios-gerentes.

Aliás, a Lei que disciplina a cobrança judicial da dívida ativa das diversas Fazendas Públicas não possui, sequer, previsão de “redirecionamento” da cobrança para os

---

<sup>195</sup> Art. 369. As partes têm o direito de empregar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, para provar a verdade dos fatos em que se funda o pedido ou a defesa e influir eficazmente na convicção do juiz.

sócios da sociedade empresária. Como visto, esse diploma só regula a cobrança dos créditos que foram submetidos a controle de legalidade prévio e foram considerados aptos a serem inscritos em Dívida Ativa e, por conseguinte, aptos a adquirirem presunção legal de certeza e liquidez.

Justamente pela existência de lacunas procedimentais no regramento da cobrança da Dívida Ativa, o diploma normativo que trata do tema, já em seu art. 1º, prescreve a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil às execuções promovidas pelo Fisco:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. (BRASIL, 1980)

Portanto, se existe procedimento específico no âmbito do Código de Processo Civil para disciplinar a forma como deve ocorrer a inclusão de novos devedores no polo passivo de ações executivas (ações executivas em sentido amplo, de forma a abranger não só as execuções de natureza privada), esse procedimento deve, necessariamente, ser aplicado aos pedidos de redirecionamento formulados no curso de Execuções Fiscais.

A aplicação do incidente previsto no art. 133 e seguintes do CPC aos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais deve ser observada, mesmo que, a título argumentativo, não se compreenda o art. 135, inc. III, do CTN como hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.

Como exposto, ante a falta de regramento específico no âmbito da Lei de Execuções Fiscais, a aplicação do Código de Processo Civil é obrigatória e as disposições relativas ao incidente são compatíveis com o pedido de redirecionamento.

O argumento se reforça quando realizamos o cotejo entre o objetivo da desconsideração fundada no art. 50 do CC/2002 e o objetivo do redirecionamento da execução fiscal com fulcro no art. 135, inc. III do CTN: em ambas as hipóteses o fim colimado é a satisfação do crédito executado contra pessoa distinta do devedor originário.

Assim, qual seria a justificativa para prestigiar, previamente, a ampla defesa, o devido processo legal e o contraditório nos casos de desconconsideração da personalidade jurídica fundada no art. 50 do Código Civil e não conferir as mesmas garantias ao novel devedor que foi alvo do pedido de redirecionamento de execução fiscal fundado no art. 135, inc. III, do CTN?

Não vemos justificativa. Aliás, se fosse necessário indicar, apenas uma hipótese, para aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, elegeríamos as situações envolvendo as execuções fiscais. Isso porque, a proteção ao direito de propriedade deve ser feita, com mais ênfase, nos casos que envolvam tributação, já que esse ramo do direito prestigia, sobremaneira, os princípios da certeza e da segurança jurídica para se evitar investidas arbitrárias do Estado em desfavor dos contribuintes.

Respeitado esse procedimento, entendemos que a possível execução imediata do crédito tributário que, eventualmente, seja constituído por meio da decisão de redirecionamento entra em consonância com as exigências que o direito positivo impõe como prévias e necessárias à exequibilidade de um crédito por meio do procedimento diferenciado regido pela Lei de Execuções Fiscais.

#### **4.6 Das limitações de aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil ao procedimento de enunciação de decisões de redirecionamento de execuções fiscais**

O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto pela Lei n.º 13.105/2015 contém dispositivos que são incompatíveis com a disciplina das execuções fiscais. Por isso, deve-se ter certo cuidado ao aplicar suas disposições a esse tipo de responsabilização patrimonial de sócios-gerentes.

A primeira incompatibilidade se verifica no art. 133 do CPC, quando este atribui legitimidade ao Ministério Público para requerer a instauração do incidente. Isso ocorre porque o art. 129, inc. IX da CFRB/88 veda, expressamente, que esta instituição promova a representação judicial de entidades públicas:

Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público:  
(...)

IX - exercer outras funções que lhe forem conferidas, desde que compatíveis com sua finalidade, sendo-lhe vedada a representação judicial e a consultoria jurídica de entidades públicas.

Portanto, não se pode admitir que o Ministério Público patrocine os interesses executivos dos entes políticos titulares dos créditos tributários.

O § 2.º do art. 134 do CPC, que trata da aplicação do incidente aos pedidos de “desconsideração inversa da personalidade jurídica”, também não guarda, em princípio, relação com as relações de natureza tributária.

O termo desconsideração inversa é utilizado pela doutrina para se referir às situações em que o credor tenta responsabilizar a pessoa jurídica por obrigações que, originariamente, deveriam ser adimplidas pelos sócios.

Nas relações de natureza tributária entendemos ser possível ao Fisco estender os efeitos da execução promovida contra “pessoa física” aos bens da sociedade que este integra. Contudo, como nos parece, isso não ocorre por força de algum tipo de “desconsideração inversa”, mas, sim, como efeito da execução patrimonial empreendida contra o devedor originário. Explicamos.

Quando se promove a execução contra o devedor, todos os seus bens sujeitam-se aos atos constritivos de patrimônio, com exceção daqueles impenhoráveis por disposição legal. Por conseguinte, ao considerarmos que uma empresa de propriedade da pessoa física executada integra o rol de bens passíveis de expropriação para satisfação do débito exequendo, verifica-se que ao credor é permitido atingir os bens da sociedade. Isso, contudo, ocorre pelo fato de, em última análise, esses bens pertencerem ao sócio executado.

É claro que, para alcançar os bens da sociedade, deve-se seguir o procedimento de penhora de quotas sociais e posterior liquidação da parcela pertencente ao sócio executado. Isso é importante porque o objeto da execução são os direitos patrimoniais do sócio sobre a sociedade e, não, diretamente os bens da sociedade. Ressaltamos, inclusive, que existe procedimento previsto na Lei n.º 13.105/2015 para disciplinar a matéria (artigo 861 e seguintes).



O art. 134<sup>196</sup> prevê, ainda, que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

Esta última hipótese (título executivo extrajudicial) não oferece maiores dificuldades, pois é, justamente, o que se verifica nos pedidos de redirecionamento da execução fiscal.

As duas primeiras, no entanto, não parecem se compatibilizar com o regime jurídico-tributário. A constituição da norma jurídica individual e concreta que cria a obrigação tributária não ocorre no âmbito de uma ação de conhecimento. Trata-se, como já afirmamos, de procedimento administrativo (lançamento de ofício) ou exercido pelo próprio sujeito passivo (lançamento por homologação). Por isso, não visualizamos aplicabilidade dessa previsão legal tendo o Fisco como autor da ação de conhecimento.

Uma hipótese de aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica em relações de natureza tributária, no entanto, pode ocorrer no seguinte caso: o contribuinte ajuíza uma ação de conhecimento com o objetivo de anular determinado crédito tributário, por exemplo. Durante o curso da ação o Fisco reúne provas de que os sócios praticaram alguma das condutas do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Como o objeto da Ação não pode ser alargado em contestação, julgamos que seria possível a formulação do requerimento de desconconsideração da personalidade jurídica, desde que esse pedido fosse realizado por meio de reconvenção, já que, em reconvenção, é lícito ao réu “manifestar pretensão própria, conexa com a ação principal ou com o fundamento da defesa” (art. 343 do CPC).

O § 2.º do art. 134 do CPC<sup>197</sup>, por seu turno, afirma que a instauração do incidente é desnecessária quando a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial.

---

<sup>196</sup> Art. 134. O incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

<sup>197</sup> § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

Essa previsão normativa deve ser compreendida em consonância com o que foi exposto até o momento, pois sua interpretação literal violaria todos os princípios constitucionais que apresentamos até o momento.

Por isso, o sentido que deve ser atribuído ao § 2.º do art. 134 do CPC, para fins de regulação do procedimento de execução de créditos de natureza tributária, passa, necessariamente, pela análise da Certidão de Dívida Ativa. Explicamos.

Nas hipóteses em que a Execução Fiscal já é ajuizada contra o contribuinte e contra o sócio-gerente responsável, isso somente pode ocorrer se ambos os devedores constarem no título executivo. Por seu turno, a única possibilidade, juridicamente admissível, de um sujeito de direito ter seu nome inscrito em Dívida Ativa é se houver sido constituído um crédito contra si, fato esse que pressupõe, em conformidade com o que foi exposto linhas acima, o duplo controle de legalidade do crédito tributário, manifestado: i) na possibilidade de impugnação pelo sujeito passivo e; ii) no controle de legalidade realizado no ato de inscrição em Dívida Ativa.

Caso ocorra essa hipótese a Execução Fiscal poderá, legitimamente, ser ajuizada contra todos os devedores indicados no título executivo<sup>198</sup> e tornar-se-ia possível a dispensa de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, em conformidade com a prescrição do § 2.º do art. 134 do CPC, sem que tal procedimento implique violação aos princípios constitucionais do contraditório, do devido processo legal e da ampla defesa.

Feitas essas ressalvas, não vislumbramos incompatibilidades entre o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica previsto na Lei n.º 13.101/2015 e os princípios constitucionais que regem as relações jurídico-tributárias.

#### **4.7 Da possibilidade de adoção de medidas cautelares contra o pretenso responsável tributário antes da finalização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica**

---

<sup>198</sup> Ressalvamos, oportunamente, nosso entendimento no sentido de que a responsabilidade com base no art. 135 do CTN é pessoal e, por conseguinte, o Fisco ao imputar seu direito de crédito ao terceiro, deveria, imediatamente, excluir a pessoa jurídica do título executivo.

Como indicamos nos itens precedentes, a aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto nos artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil aos pedidos de redirecionamento da execução fiscal é o procedimento mais adequado à concretização das garantias constitucionais ligadas à proteção do direito de propriedade. Isso se dá, principalmente, pelo fato de a instauração do procedimento suspender a marcha processual e, por conseguinte, impedir que o pretense responsável sofra os efeitos da execução fiscal antes de exercer o contraditório e a ampla defesa.

Contudo, existem situações em que os interesses da Fazenda Pública podem ser vulnerados se houver demora na adoção de atos constitutivos de patrimônio. É o que ocorre, por exemplo, quando o devedor ou o possível responsável pratica negócios simulados com o intuito de esvaziar seu patrimônio e, assim, frustrar a futura execução.

Em situações excepcionais com essa, a legislação processual admite a adoção de medidas cautelares com a precípua finalidade de resguardar a possibilidade de satisfação do direito de crédito do jurisdicionado. É o que preveem os arts. 300 e 301 do Código de Processo Civil:

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.

Art. 301. A tutela de urgência de natureza cautelar pode ser efetivada mediante arresto, sequestro, arrolamento de bens, registro de protesto contra alienação de bem e qualquer outra medida idônea para assecuração do direito.

Assim, se, no curso de uma execução fiscal, houver elementos que: i) indiquem a probabilidade do direito quanto à responsabilização tributária de determinado sujeito tributário (*fumus boni iuris*) e, ao mesmo tempo; ii) prova concreta de que existe perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo executivo (*periculum in mora*,

somente em situações como essa, admite-se a adoção de providências cautelares com a finalidade de resguardar os interesses arrecadatários da Fazenda Pública.

Reiteramos que não basta mera suspeita ou receio por parte do Fisco quanto à existência do perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo. É preciso que a Fazenda Pública demonstre, concretamente, a existência de prática de atos com o intuito de esvaziar o patrimônio do pretense responsável.

Uma vez efetivada a tutela cautelar, o incidente de desconconsideração deve prosseguir, nos termos indicados anteriormente.

Ao término do incidente, no entanto, caso seja verificada a improcedência da pretensão creditícia do Fisco quanto àquele que sofreu as medidas cautelares, deve-se atentar para a obrigatoriedade de responsabilização da parte que requereu a aplicação da tutela cautelar, nos termos do art. 302 do CPC:

Art. 302. Independentemente da reparação por dano processual, a parte responde pelo prejuízo que a efetivação da tutela de urgência causar à parte adversa, se:

I - a sentença lhe for desfavorável;

II - obtida liminarmente a tutela em caráter antecedente, não fornecer os meios necessários para a citação do requerido no prazo de 5 (cinco) dias;

III - ocorrer a cessação da eficácia da medida em qualquer hipótese legal;

IV - o juiz acolher a alegação de decadência ou prescrição da pretensão do autor.

Parágrafo único. A indenização será liquidada nos autos em que a medida tiver sido concedida, sempre que possível.

Portanto, a Fazenda Pública deve agir com zelo e segurança ao requerer a adoção de medidas cautelares no âmbito das execuções fiscais, pois, como demonstrado, a legislação processual prevê, expressamente, a responsabilidade daquele que requereu a tutela cautelar pelos prejuízos causados quando a decisão final lhe é desfavorável.

## CONCLUSÕES

1. O corte metodológico é relevante como forma de delimitar o objeto de estudo e indicar a forma de aproximação que será empreendida pelo sujeito cognoscente. Essa secção é necessária por imposição do próprio discurso científico. Dado o vasto número de enunciados existentes em determinado sistema de direito positivo, bem como a sucessão de enunciados no tempo, não é viável, para fins de compreensão, iniciar uma abordagem científica sem antes delimitar o objeto a ser analisado.
2. De posse dessa importante premissa, indicamos quais as secções do direito positivo serão consideradas para a investigação acerca da aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais, a saber: i) a Constituição Federal de 1988, relativamente aos enunciados que disciplinam a proteção ao direito de propriedade; ii) o Código Civil de 2002, na parte que trata da desconsideração da personalidade jurídica empresarial; iii) o Código Tributário Nacional, quanto às hipóteses de responsabilização por créditos de natureza tributária previstas no seu art. 135, inc. III, e, por fim; iv) o Novo Código de Processo Civil, notadamente na parte dedicada ao “incidente de desconsideração da personalidade jurídica”.
3. Fixados o objetivo e o objeto de análise de nosso empreendimento, expusemos nossa preocupação com a pureza do discurso que seria produzido. Essa *pureza* se mostra no sentido de não criarmos confusões pela mistura de métodos e pela mistura de objetos. A proposta aqui, era investigar as prescrições do direito positivo tendo como fundamento de validade o próprio direito positivo, com visível inspiração nas obras de juristas como Kelsen e Lourival Vilanova.
4. A linguagem desempenha função relevante na construção do conhecimento, não só jurídico, mas em todas as áreas do saber humano. Há consequências perniciosas quando não se tem cuidado com a utilização da linguagem científica. Relembramos, nesse ponto, as lições de Genaro R. Carrió, quando este trata daquilo que chamamos de Babel jurídica:

Pienso que em parte no desdeñable las disputas entre los juristas están contaminadas por falta de claridad acerca de cómo deben tomarse ciertos enunciados que típicamente aparecen em la teoría jurídica. Mientras no se ilumine este aspecto del problema quedará cerrada toda posibilidad de superar los múltiples desacuerdos que tales enunciados geram. [...] Obtener claridad acerca de esto no es, por certo, condición suficiente para eliminar o desacuerdo, pero sí, condición necesaria.<sup>199</sup>

5. A teoria da linguagem, no entanto, passou por grande avanço quando se constatou que não existe uma relação umbilical entre a palavra e a coisa que ela representa. Embora a autonomia entre o signo e o que ele representa seja, atualmente, algo sedimentado em alguns setores da comunidade científica, nem sempre o pensamento humano caminhou nesse sentido. Foi, justamente, com a publicação da obra *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein, que a ideia de independência entre significante e significado começou a ganhar vulto.

6. A linguagem, então, passou a ser vista não como um mero instrumento que possibilita a aproximação do homem ao mundo, mas como a própria forma de se criar a realidade. O significado não era mais dado por uma relação de correspondência do suporte físico do signo com algum objeto do real, mas sim como uma relação entre diversas outras significações. A autonomia da linguagem se tornou evidente: uma palavra só é explicada por outra palavra.

7. No domínio do direito positivo e da dogmática jurídica, as coisas se passam da mesma forma. O signo “redirecionamento”, por exemplo, não está vinculado, metafisicamente, a nenhum acontecimento do mundo dos fatos. Ele se relaciona, somente, com outras palavras que pretendem explicá-lo, tudo nos quadrantes da linguagem.

8. Dessa forma, o labor para afastar a nebulosidade da linguagem, para o jurista, representa duplo desafio: além de precisão na linguagem descritiva de sobrenível (L2), que deve ser preocupação comum a todas as áreas do conhecimento humano, ele também precisa elucidar a própria linguagem objeto (L1) para, só então, se preocupar com a confecção da respectiva metalinguagem.

---

<sup>199</sup> CARRIÓ, Genro R. **Notas sobre derecho y lenguaje**. Cuarta edicion, corregida y aumentada. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994. p. 25

9. Após a exposição das noções introdutórias acerca do papel que a linguagem desempenha no processo construtivo do conhecimento, esclarecermos os sentidos que em utilizamos as expressões *sistema de direito positivo* e *ordenamento jurídico*, no presente trabalho.

10. Assim, ao observarmos o conjunto de elementos que integram a classe “direito positivo” em um momento t1, estaremos diante do Sistema de Direito Positivo. Se, por outro giro, observarmos o caráter dinâmico da classe “direito positivo”, cuja principal característica é ser composto pela sucessão temporal de diversos Sistemas de Direito Positivo (SDP1, SDP2, SDP3, SDP4...), estaremos diante do que chamamos de Ordenamento Jurídico. A voz “Ordenamento Jurídico”, então, é utilizada para evidenciar o caráter dinâmico do sistema e indica, justamente, a sucessão temporal dos diversos Sistemas de Direito Positivo.

11. O estudo da enunciação, compreendida aqui como verdadeira fonte do direito, é necessária pois é sobre essa atividade que recai a disciplina das normas de produção jurídica. Constatamos, também, que se trata de atividade efêmera, que se esvai no tempo, de modo que a investigação acerca de sua conformidade com as normas de produção jurídica se dá pelo cotejo entre as marcas que o processo (enunciação-enunciada) deixa em seu produto (enunciado-enunciado) e a as normas que regulam a criação dos novos enunciados.

12. A definição do conceito de norma jurídica também se fez necessária a fim de esclarecermos o sentido que atribuímos a essa expressão. O sentido utilizado nesse estudo foi o da norma jurídica como um juízo hipotético-condicional, que traz, de um lado, a descrição de um evento de possível ocorrência e de outro a relação jurídica que deverá ser instaurada entre sujeitos de direito, deonticamente modalizada.

13. Após a fixação das premissas iniciais desse trabalho, expusemos como as normas de produção jurídica regulam a atividade de enunciação, o que já demonstra nossa opção em adotar a terminologia de Ricardo Guastini, embora outros juristas de respeito também tratem da matéria com nomenclaturas distintas.

14. Apesar de pequenas variações de pensamento e de um maior ou menor grau de aprofundamento do tema, os escritos positivistas parecem convergir em um ponto: o direito é um sistema voltado para si mesmo. É a característica autopoiética do sistema de direito positivo. É dizer: o direito regula sua própria criação e busca fundamento de validade em suas próprias prescrições, não necessitando de fundamento em outros sistemas para afirmar-se como direito que é.

15. São justamente as chamadas “regras de estrutura” (Bobbio) ou “regras secundárias” (Hart) que conferem ao sistema de direito positivo sua configuração autopoiética. O direito é, então, um sistema autorreferencial, uma vez que são suas próprias normas que definem como os influxos de outros sistemas vão ingressar nos quadrantes do direito.

16. Partindo destes conceitos, entendemos com maior facilidade a questão relacionada à validade da norma jurídica e sua própria existência para o ordenamento jurídico. As normas de produção jurídica disciplinam a criação de novos enunciados prescritivos que farão parte do sistema de direito positivo.

17. Por outro lado, da mesma forma que o direito regula a sua criação, regula também a forma como devem ser corrigidas eventuais anomalias internas. Trata-se de “enunciados de revisão sistêmica”, na terminologia mais recente utilizada por Moussallem.

18. Nesse contexto, envolvendo estudo da produção normativa, Tácio Lacerda Gama afirma que todos os vícios que podem ser atribuídos a determinado enunciado, tais como erro de direito, erro de fato, vícios formais e materiais de inconstitucionalidade, são, em última instância, resultados de uma enunciação em desacordo com a norma de competência.

19. Essa regulação da atividade enunciativa não ocorre, somente, em nível de normas gerais e abstratas. As demais espécies de normas (individuais e concretas, especificamente) também se submetem a atos especiais de criação, disciplinados pelo que chamamos de normas de produção jurídica.



20. Desses influxos não escapam, sequer, as decisões judiciais. Também essa classe de enunciados deve ser produzida em consonância com as regras que regulam a atividade enunciativa judicial. Para o nosso estudo, interessaram as regras de produção jurídica que disciplinam a produção da chamada decisão de redirecionamento.

21. Como ponto de partida ao estudo da decisão de redirecionamento e à eventual aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, iniciamos a abordagem do tema responsabilidade tributária, cuja disciplina é feita pelo Código Tributário Nacional.

22. A partir daí definimos o conceito de contribuinte, com sendo o sujeito que pratica a conduta prevista no antecedente da regra matriz de incidência tributária e que, portanto, possui *relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*.

23. Por outro lado, vimos que o sistema de direito positivo brasileiro admite que, no consequente da norma individual e concreta que instaura a relação jurídico-tributária, haja um sujeito passivo distinto daquele que pratica a conduta caracterizadora do fato impositivo tributário. Quando isso ocorre, surge a norma de responsabilidade e, conseqüentemente, a figura do responsável, tal como prevista no inc. II, do parágrafo único do art. 121 do CTN.

24. Após a definição daquilo que podemos chamar de responsável tributário, demonstramos que o surgimento dessa figura pressupõe a criação de uma nova norma jurídica individual e concreta e, portanto, de uma nova relação jurídico-tributária e de um novo crédito tributário.

25. A percepção dessa realidade pode encontrar certa resistência pelo fato de o conteúdo material dessa novel prestação pecuniária ser o mesmo da relação jurídico-tributária primitiva (entre Fisco e contribuinte). Entretanto, se a Fazenda Pública era credora de um crédito C contra o contribuinte, agora ela é credora de uma outra obrigação — de um crédito C' — abrigada no consequente de *outra relação jurídica* (de responsabilidade).

26. Embora o conteúdo/objeto da prestação seja o mesmo, é preciso se atentar para o relevante fato de que esse crédito que, agora, é imputável a outro sujeito de direito (responsável), no bojo de outra relação jurídica (norma de responsabilidade), também constitui um crédito distinto do primeiro que, apesar de representar um mesmo valor monetário, se traduz em uma nova realidade jurídica, inserta no ordenamento pela decisão de redirecionamento.

27. Cria-se, então, uma nova obrigação, semelhante — já que veicula o mesmo valor monetário da relação jurídica primitiva, entre Fisco e contribuinte —, mas distinta da primeira, já que somente surgiu como resultado da atividade enunciativa (verdadeira fonte do direito) exercida pelo órgão-jurisdicional competente.

28. Depois de demonstrar que a relação jurídica de responsabilidade pressupõe a criação de uma nova norma jurídica, da espécie individual e concreta, esclarecemos que, contrariamente ao que sugere uma leitura apressada do art. 142 do CTN, a constituição do crédito tributário não é atividade privativa da Administração Pública.

29. Como visto, o chamado “lançamento por homologação” (que inserimos na classe do lançamento ato-não-administrativo) é atividade exercida pelo administrado e que tem como resultado a constituição de uma nova relação jurídico-tributária, sendo que a única diferença relevante entre ambos os tipos de constituição de créditos tributários se dá quanto ao sujeito de direito que realiza o procedimento: no primeiro caso é um Agente integrante da Administração e, no segundo caso, um particular.

30. A partir dos elementos acima expostos chegamos a outra conclusão relevante: a constituição do crédito tributário, no sistema de direito positivo brasileiro, pode ser realizada por outros sujeitos de direito, além dos agentes que integram a Administração Pública e, pelo menos sob o enfoque do dispositivo legal em análise, não haveria óbice à constituição do crédito tributário pelo Estado-Juiz, por meio da denominada *decisão de redirecionamento*.

31. Assim, ao criar uma nova norma jurídica, individual e concreta, que traz em seu antecedente, notas de classe deflagradoras de alguma das espécies de responsabilidade tributária e, em seu consequente, uma nova relação jurídica instaurada entre Fisco e responsável — cujo objeto é o pagamento de um tributo — o Poder Judiciário constitui novo crédito tributário, até então, inexistente no sistema de direito positivo.

32. Depois de estabelecermos que a decisão de redirecionamento se traduz em procedimento enunciativo que resulta na constituição de um novo crédito tributário, passamos à análise dos limites materiais que devem ser observados pelo agente competente para prolatar a decisão de redirecionamento da execução fiscal.

33. Prosseguindo em nossas investigações, indicamos, em estrita consonância com as prescrições veiculadas pelo art. 135 do Código Tributário Nacional, que o crédito tributário passível de ser imputado aos responsáveis tributários arrolados no dispositivo legal em comento é, tão somente, aquele que tenha sido originado (ou, para utilizar a terminologia do direito positivo, que seja resultante) a partir da prática do ato ilícito caracterizado como “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Este é o primeiro e, talvez, mais relevante limite material a ser observado pela decisão de redirecionamento que pretenda constituir o crédito tributário contra as pessoas indicadas no art. 135, inc. III, do Código Tributário Nacional.

34. De acordo com as premissas expostas, percebemos que a constituição do crédito tributário contra o responsável tributário ocorre no momento em que a decisão de redirecionamento é prolatada<sup>200</sup>. Por conseguinte, não é possível se falar em ocorrência de prescrição para cobrar o crédito tributário contra o responsável que foi constituído como tal por meio de uma decisão de redirecionamento.

---

<sup>200</sup> Também é possível defender que a constituição do crédito tributário contra o responsável somente seria perfectibilizada mediante a intimação do novel sujeito passivo acerca da nova norma jurídico-tributária que foi produzida, à semelhança do que ocorre com o lançamento tributário que somente se finaliza quando o sujeito passivo é notificado acerca da constituição do crédito pela autoridade administrativa.

35. Isso ocorre porque, uma vez constituído o crédito tributário no âmbito de uma decisão de redirecionamento de execução fiscal, a um só tempo: cria-se a relação jurídico-tributária de responsabilidade e eleva-se o novo sujeito passivo à condição de executado.

36. Esse fato demonstra a dúplici função da decisão de redirecionamento: constitui o crédito tributário e, no mesmo ato, altera a sujeição passiva da ação de cobrança promovida pelo Fisco por meio da inserção de novo sujeito de direito como alvo da tutela executiva, tornando desnecessária a prática de novo ato processual de ajuizamento de ação executiva e não permite, sequer, a fluência do prazo prescricional.

37. Em seguida, fixamos a ideia de que o prazo que deve ser observado para fins de prolatar a decisão de redirecionamento é decadencial, pois, como demonstrado, trata-se de constituição de nova relação jurídico-tributária (e, portanto, novo crédito tributário) contra o responsável.

38. Nesse contexto, o único dispositivo jurídico que disciplina o limite temporal para que o Fisco promova, ainda que no âmbito de uma execução fiscal já em curso, a positivação de uma nova norma individual e concreta de natureza tributária para fins de obrigar o responsável tributário ao pagamento do crédito, é aquele previsto no art. 173, inc. I, do CTN. O termo inicial para a contagem desse prazo, como indicado no próprio dispositivo, é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Esse foi o segundo limite material que deve ser observado pela decisão de redirecionamento.

39. Concluimos, em seguida, que a responsabilidade do art. 135 do CTN é pessoal, no sentido de que, uma vez reconhecida, exclui a responsabilidade da pessoa jurídica e elege como único sujeito de direito obrigado ao pagamento do tributo aqueles indicados em seus três incisos. Esse foi o terceiro limite material da decisão de redirecionamento.

40. Também defendemos que a conduta apta a deflagrar a responsabilidade prevista no citado artigo 135 é aquela praticada de forma dolosa, pois, em

decorrência dos princípios de proteção ao direito de propriedade, a possibilidade de transferir a sujeição passiva (por meio da constituição de uma nova norma jurídico-tributária) para aquele que detinha poderes de gerir a pessoa jurídica somente se justifica se este tiver agido com a clara intenção de fraudar a lei ou os atos constitutivos da sociedade. Tem-se, aqui, o quarto limite material que deve ser observado pela decisão de redirecionamento.

41. A quinta limitação material da decisão de redirecionamento fundada no art. 135 do CTN agrupou as definições dos atos deflagradores da espécie de responsabilidade ali tratada, a saber: i) atos praticados com excesso de poderes; ii) atos praticados em infração de lei; iii) atos praticados em infração de contrato social ou de estatutos.

42. Os atos que constituem excesso de poderes, por seu turno, são todos aqueles praticados sem que haja autorização do representado e que, por essa razão, extrapolam os poderes conferidos por meio da procuração. Assim, agiria com excesso de poderes o representante da pessoa jurídica que celebrasse negócios em localidade que a procuração não lhe autorize. Consignamos, ainda, que o termo *excesso de poderes* está adstrito às hipóteses em que existe um instrumento procuratório que defina as atribuições e os limites de atuação daquele que representa a pessoa jurídica.

43. Os atos envolvendo infração de contrato social ou estatutos, por seu turno, ocorrem quando o fato imponible da hipótese de incidência tributária é praticado em ofensa a alguma disposição contratual ou estatutária.

44. Por fim, ao tratarmos da hipótese de *infração de lei*, nos valeremos da definição exposta por Maria Rita Ferragut ao afirmar que, para que possamos falar em lei cuja violação implicaria a responsabilidade tributária, precisamos estar diante de uma “proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários”<sup>201</sup>.

---

<sup>201</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 129.

45. Após a análise dos limites matérias que circundam a produção da norma individual e concreta de responsabilidade fundada no art. 135 do CTN, nos debruçamos sobre a previsão encartada na Súmula n.º 435 do Superior Tribunal de Justiça, cujo conteúdo é o seguinte: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

46. Para analisar a referida súmula, tratamos, ainda que de forma breve, do tema presunções e afirmamos que presumir algo significa que, ao constatar a existência de um fato “P”, considera-se como ocorrido um outro fato “Q”, ainda que a linguagem das provas não seja suficiente para comprovar a real ocorrência do fato presumido no mundo dos fatos. A análise, ainda que breve, fundou-se nas lições de Ullmann-Margalit e Daniel Mendonça sobre o tema.

47. Após situarmos, brevemente, o tema das presunções, passamos a indicar a primeira razão pela qual a súmula 435 do STJ constitui violação aos direitos do contribuinte: a presunção veiculada no enunciado em referência não possui fundamento legal e, por conseguinte, padece de ilegalidade qualquer decisão que a aplique. Desse modo, consignamos a máxima segundo a qual toda presunção, para fins de aplicação regular pelos juízes, deve, necessariamente, estar embasada em uma norma jurídica em sentido estrito, construída a partir de enunciados que tenham sido inseridos no sistema por meio de lei formal e que disponham acerca do *fato presunção* e indiquem qual será o *fato presumido*.

48. Também indicamos que a presunção criada pela súmula 435 do STJ viola as prescrições do direito civil acerca da dissolução das pessoas jurídicas, uma vez que o simples fato de se encerrar as atividades empresariais sem as devidas comunicações aos órgãos responsáveis não implica extinguir a personalidade jurídica empresarial.

49. Além disso, também não se pode falar que a “dissolução irregular” resultou em créditos tributários, de modo que não se trataria, como demonstrado nos tópicos

anteriores, de ato ilícito capaz de deflagrar a responsabilidade tributária dos sócios-gerentes.

50. Ao longo do capítulo 4 demonstramos que o termo *desconsideração da personalidade jurídica* não é o mais adequado para designar o fenômeno que ocorre quando, por determinadas razões, os sócios das pessoas jurídicas respondem por dívidas, que, originariamente, deveriam ser adimplidas pela sociedade.

51. Por essas razões, entendemos que, em todas as hipóteses que denominamos “desconsideração da personalidade jurídica”, o que se tem, em verdade, é a possibilidade de responsabilização patrimonial dos sócios por dívidas que, originariamente, deveriam ser adimplidas pela sociedade empresária. Por isso, mesmo não havendo identidade entre os antecedentes normativos do art. 135, inc. III, do CTN e aquele da chamada teoria maior da desconsideração, aquele enunciado legal é a base para que o Fisco responsabilize os sócios-gerentes por créditos tributários que, originariamente, eram imputados, apenas, à pessoa jurídica devedora.

52. Por isso, fixamos a ideia de que o art. 135, inc. III, do CTN – ao autorizar a responsabilização do patrimônio pessoal das pessoas ali descritas – deve ser tratado como hipótese de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário, com as ressalvas feitas quanto à utilização dessa nomenclatura.

53. Por fim, chegamos à análise do chamado *incidente de desconsideração da personalidade jurídica*, previsto nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil de 2015.

54. Consignamos, inicialmente, que a legislação tributária somente prevê a cobrança, nos termos previstos pela Lei de Execuções Fiscais — que, como demonstrado, confere uma série de benesses em favor da Fazenda Pública — de créditos que foram inscritos em Dívida Ativa. Para que a inscrição em Dívida Ativa ocorra, entretanto, a legislação tributária prevê dois controles de legalidade prévios.

55. O primeiro controle está consubstanciado na possibilidade de o sujeito passivo apresentar, por meio de impugnação ao lançamento, todas as matérias de defesa que estiverem ao seu alcance a fim de demonstrar algum vício que macule o procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo Fisco. O segundo controle de legalidade ocorre no momento de inscrição em dívida.

56. Somente após esses cuidados quanto à lisura do crédito tributário é que a Fazenda Pública pode, em caso de inadimplemento do sujeito passivo, proceder ao ajuizamento da Execução Fiscal, nos moldes previstos pela Lei n.º 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais).

57. Ao transportamos essas premissas para a norma individual e concreta de responsabilidade que nasce no bojo da decisão de redirecionamento, salta aos olhos a manifesta incompatibilidade entre os requisitos que são erigidos para que um crédito possa ser executado segundos os ditames da Lei n.º 6.830/80 e a nova relação obrigacional cuja execução se pretende conduzir, imediatamente, contra o novel responsável tributário, sob a mesma disciplina da Lei de Execuções Fiscais.

58. Nesse contexto, o Código de Processo Civil de 2015 cria solução adequada para a questão envolvendo os pedidos de redirecionamento da execução fiscal, na medida em que dedica especial tratamento às questões processuais atinentes à responsabilização patrimonial de terceiros por créditos que, originariamente, deveriam ser adimplidos pela pessoa jurídica. Trata-se do denominado incidente de desconconsideração da personalidade jurídica que, como demonstrado, é de aplicação obrigatória aos pedidos de redirecionamento da execução fiscal.

59. O fato de o incidente criado pelo código processual de 2015 não ter sido denominado “incidente de redirecionamento da execução fiscal” e, também, não ter previsto sua aplicação às execuções fiscais, não afeta a conclusão que aponta para sua aplicação obrigatória aos pedidos de redirecionamento. Isso ocorre porque, como demonstrado, a decisão que cria a norma jurídica de responsabilidade e eleva



os sócios-gerentes à condição de devedores de créditos tributários constitui típico caso de desconconsideração da personalidade jurídica<sup>202</sup>.

60. Além disso, o § 1.º do art. 131 prevê que o pedido de desconconsideração “observará os pressupostos previstos em lei”. Se estivermos diante da desconconsideração da personalidade jurídica para relações de índole civil, os requisitos deverão ser os do art. 50 do CC/2002; se as relações forem de natureza consumerista, aplicar-se-ão os requisitos do art. 28, § 5.º, da Lei n.º 8.078/90 e; caso se trate de relações tributárias, devem ser observados os requisitos de responsabilidade instituídos pelo Código Tributário Nacional.

61. Pela leitura dos enunciados que tratam do tema, verifica-se, ainda, que foram prestigiados, sobremaneira, os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido legal. Em primeiro lugar, é previsto, expressamente, que o “incidente de desconconsideração” “suspende o processo” (art. 134, § 3.º).

62. Com isso, a marcha processual da desconconsideração entra em perfeita sintonia com os cuidados que devem cercar a inserção de um novo crédito no bojo de uma Execução Fiscal, na medida em que impede a realização de atos executivos enquanto não for, definitivamente, resolvido o incidente.

63. A aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica aos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais se justifica mesmo que, a título argumentativo, não considerássemos o art. 135 do CTN como hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica no direito tributário.

64. Dizemos isso porque a Lei que disciplina a cobrança judicial da dívida ativa das diversas Fazendas Públicas não possui, sequer, previsão de “redirecionamento” da cobrança para os sócios da sociedade empresária. Justamente pela existência de lacunas procedimentais no regramento da cobrança da Dívida Ativa, o diploma normativo que trata do tema, já em seu art. 1º, prescreve a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil às execuções promovidas pelo Fisco.

---

<sup>202</sup> Ressalvamos as críticas que tecemos quanto a essa nomenclatura, todas expostas no item “4.3”.

65. Portanto, se existe procedimento específico no âmbito do Código de Processo Civil para disciplinar a forma como a inclusão de novos devedores no polo passivo de ações executivas deve ocorrer, esse procedimento deve, necessariamente, ser aplicado aos pedidos de redirecionamento formulados no curso de Execuções Fiscais.

66. Após estabelecermos as razões pelas quais o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicado aos pedidos de redirecionamento de execuções fiscais, indicamos algumas limitações desse incidente em matéria tributária, como por exemplo, a impossibilidade de o incidente ser instaurado a pedido do Ministério Público.

67. Também demonstramos que, embora o incidente de desconconsideração suspenda a marcha processual, é possível que a Fazenda Pública requeira a adoção de providências cautelares para impedir o esvaziamento patrimonial dos possíveis responsáveis tributários, desde que os requisitos para o deferimento das cautelares se façam presentes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGOSTINHO, Santo. **Confissões**. Coleção Os Pensadores. 1ª Ed. São Paulo: Nova Cultural, 1973.

AMARAL, Francisco. **Direito Civil: Introdução**. 6. ed. rev. atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária**. GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Direito Tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ARAÚJO, Juliano Furtado Costa. **O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis**. Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Brasília, v. 1, n. 1, p. 83-97, jan./jun. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

**Bíblia Sagrada**. Português. Sociedade Bíblica Britânica. Gênesis 11-7. Disponível em: <https://www.bibliaonline.com.br/tb/gn/11/9>+. Acesso em: 26-11-2016.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995.

\_\_\_\_\_. **Teoria do ordenamento jurídico**. São Paulo: Polis, 1989.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 19 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm)>. Acesso em: 15 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 12 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6830.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6830.htm)>. Acesso em: 27 ago. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9868.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm)>. Acesso em 10 set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 13.105 de 16 de março de 2015.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em 17 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del4657.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm)>. Acesso em 25 set. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm)>. Acesso em 04 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 20 out. 2016.

\_\_\_\_\_. **Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em 05 out. 2016.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Desconsideração da Personalidade Jurídica no Projeto de Novo Código de Processo Civil.** In: BRUSCHI, Gilberto Gomes (coords.). *Direito processual empresarial: estudos em homenagem ao professor Manoel de Queiroz Pereira Calças.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

BULYGIN, Eugenio. **Tempo y Validez.** Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

CARRIÓ, Genro R. **Notas sobre derecho y lenguaje.** Cuarta edición, corregida y aumentada. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Autora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O constructivismo lógico-semântico.** São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método.** 3. ed. São Paulo: Noeses. 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário.** 19. ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

CLÈVE, Clêverson Merlin. **A Fiscalização Abstrata de Constitucionalidade no Direito Brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa.** 21. ed. São Paulo : Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Comercial.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONRADO. Paulo Cesar. **Execução Fiscal.** São Paulo: Noeses, 2013.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Civil Brasileiro, 2º Volume: teoria geral das obrigações**. 19. ed. rev., aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 155.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2005.

FILHO, Eduardo de Assis Ribeiro. **A responsabilidade do sócio administrador, por uma concepção subjetiva e solidária**. Título Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/ano-i-numero-2-2011>>. Acesso em: 25 de março de 2007.

FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**. In: Introdução à linguística: objetos teóricos. Vol. I. São Paulo: 2002.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses Editora, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena. Coordenação: Antonio F. de Souza Júnior e Leonardo Carneiro da Cunha. **A responsabilidade tributária e o Incidente de Desconsideração Personalidade Jurídica no Novo Código de Processo Civil**. In: Novo CPC e o Processo Tributário. São Paulo: Focofiscal, 2015.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Editorial Gedisa, 1999.

HART, Herbert. **O conceito de direito**. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. v. 8, 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981

IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. **Nota Técnica: Custo e tempo do processo de execução promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**. 2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadiest1.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf). Acesso em 01/04/2017.

JEVEAUX, Geovany Cardoso. **Direito constitucional: teoria da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense. 2008.

\_\_\_\_\_. **As relações entre o direito material e o direito processual.** In: MAZZEI, Rodrigo (coord.). **Questões Processuais do Novo Código Civil.** Baurueri, SP: Minha Editora; Vitória/ES: ICE Instituto Capixaba de Estudos, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** 6. ed. São Paulo: Martin Fontes. 1998.

Kerbrat-Orecchioni, Catherine. **La Enunciación. De la subjetividad en el lenguaje.** 3. ed. Versión castellana de Gladys Ánfora .y Emma Gregores. Buenos Aires: Edicial S.A

LEAL, Hugo Barreto Sodré. **Responsabilidade na Aquisição do Estabelecimento Empresarial.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

MAZZEI, Rodrigo. **Questões Processuais do Novo Código Civil.** Baurueri, SP: Minha Editora; Vitória/ES: ICE Instituto Capixaba de Estudos, 2006.

\_\_\_\_\_. **Aspectos Processuais da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Defesa do Consumidor e no Projeto do “Novo” Código de Processo Civil.** In: BRUSCHI, Gilberto Gomes (coords.). **Direito processual empresarial: estudos em homenagem ao professor Manoel de Queiroz Pereira Calças.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. Editora; Vitória/ES: ICE Instituto Capixaba de Estudos, 2006.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Mendonca, Daniel. **Presunciones.** Doxa 21-I, 1998. Disponível em: [http://media.cervantesvirtual.com/s3/BVMC\\_OBRAS/007/18a/668/2b2/11d/fac/c70/021/85c/e60/64/mimes/00718a66-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf](http://media.cervantesvirtual.com/s3/BVMC_OBRAS/007/18a/668/2b2/11d/fac/c70/021/85c/e60/64/mimes/00718a66-82b2-11df-acc7-002185ce6064.pdf).

MOREIRA, André Mendes e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário** In: **Direito Tributário e o Novo Código Civil.**

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

\_\_\_\_\_. **Revogação em matéria tributária.** São Paulo: Noeses, 2005.

OLIVEIRA, Bruno Silveira de. **Os princípios constitucionais, a instrumentalidade do processo e a técnica processual.** Panóptica, Vitória, ano 1, n. 2, out. 2006.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades.** São Paulo: Saraiva, 2012.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária.** Rio de Janeiro: Forense, 1998.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Curso de Direito Empresarial – O Novo Regime Jurídico-Empresarial Brasileiro.** 3. ed. Revista, ampliada e Atualizada. Bahia : Juspodivm, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad Ltda., 2005.

SAUSSURE, Ferdinand de. **Curso de linguística geral**. 20. ed. São Paulo: Cultrix, 1999.

SILVA, Alexandre Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: 2007.

SIQUEIRA, Thiago Ferreira. **A responsabilidade patrimonial no novo sistema processual civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 91. *In*: Queiroz, Luís Cesar Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

TEIXEIRA, Elisângela Nogueira; MARTINS, Helena Franco. **Curso de Lingüística Geral: reação e adesão à perspectiva representacionista**. ReVEL. Edição especial n. 2, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

ULLMANN-MARGALIT, Edna. **On presumption**. The Journal of Philosophy, vol. 30, p. 143-163, 1983. Apud Mendonca, Daniel. Presunciones. Doxa 21-I, 1998.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

WALTON, Douglas. **Presumption, burden os proof na lace evidence**. *In*: BERNADELLI, Giusep; CAMAIORA, Luisa; CIGADA, Sergio; GOBBER, Gionanni (Coord.). **L'ANALISI LINGUISTIC E LETTERARIA**. Facoltà di Scienze linguistiche e Letterature straniere –Universtitá Cattolica del Sacro Cuore. Ano XVI – 1/2008.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1984.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tratado Lógico-Filosófico**. 3.ª ed. Trad. M. S. Lourenço. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2002.